

# LA CIRCOLARE TRIBUTARIA

Settimanale di aggiornamento e approfondimento professionale in area tributaria

## Normativa e prassi in sintesi

Altri chiarimenti sul c.d. superbonus con la circolare n. 19/E/2022

*Centro studi tributari* 3

Normativa e prassi in sintesi

12

## Giurisprudenza in sintesi

17

## Il focus giurisprudenziale

Estemporaneità o perennità dei presupposti delle definizioni in adesione

*Mara Pilla* 22

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

Presunzione di sottoscrizione degli atti processuali digitali

*Mara Pilla* 26

## Focus

Procedura di rimborso Iva per i soggetti non residenti

*Marco Peirolo* 29

## Tributi locali

Le regole per l'acconto Imu 2022

*Fabio Garrini* 46

## Adempimenti

Forfettari: cosa cambia nei rapporti con l'estero

*Laura Fava* 60

## Redditi

La detrazione degli interessi passivi per l'acquisto e la costruzione dell'abitazione principale

*Alberto Tiziani* 68

## **Fiscalità internazionale**

Il credito d'imposta estero non dichiarato: le soluzioni di prassi

*Gianfranco Antico* 79

## **Schemi di sintesi**

Forfettari 2022 - Fattura elettronica oltre i 25.000 nel 2021

88

## **Il caso risolto**

Il credito d'imposta under 36 compete anche sulle fatture intestate al padre con preliminare con persona da nominare

*Centro studi tributari* 89

La circolare tributaria n. 24/2022

# Altri chiarimenti sul c.d. *superbonus* con la circolare n. 19/E/2022

Centro studi tributari

L’Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 19/E/2022](#) del 27 maggio 2022, ha offerto nuovi chiarimenti in riferimento al c.d. *superbonus*, all’opzione per la cessione o lo sconto in fattura, nonché alle ulteriori novità introdotte. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei chiarimenti.

Paragrafo	Contenuto
1	<p><b>Novità in materia di c.d. <i>superbonus</i> e altri <i>bonus</i> – Articolo 119, D.L. 34/2020</b></p> <p>L’articolo 1, <a href="#">comma 28</a>, lettera h), L. 234/2021 (la c.d. Legge di Bilancio 2022) ha modificato l’<a href="#">articolo 119</a>, D.L. 34/2020, prevedendo l’obbligo del visto di conformità per l’utilizzo del c.d. <i>superbonus</i> nella dichiarazione dei redditi e specificando i prezzari da adottare per l’asseverazione/attestazione di congruità della spesa, ai fini dell’esercizio dello sconto in fattura o della cessione del credito.</p> <p>L’obbligo del visto di conformità viene esteso anche al caso in cui il contribuente fruisca di tale detrazione nella dichiarazione dei redditi, salva l’ipotesi in cui la dichiarazione sia presentata “<i>direttamente dal contribuente all’Agenzia delle entrate, ovvero tramite il sostituto d’imposta che presta l’assistenza fiscale</i>”. L’obbligo non sussiste neanche nel caso in cui il contribuente, che intenda fruire del c.d. <i>superbonus</i> nella dichiarazione dei redditi precompilata, modifichi i dati ivi contenuti e la presenti direttamente.</p> <p>Le spese sostenute per l’apposizione del visto sono detraibili anche nel caso in cui il contribuente fruisca del <i>superbonus</i> direttamente nella propria dichiarazione dei redditi. Qualora l’apposizione del visto di conformità sia assorbita da quella relativa al visto sull’intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l’apposizione del visto relativo al <i>superbonus</i> siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime sono detraibili.</p> <p><u>Ambito di applicazione temporale</u></p> <p>L’obbligo trova applicazione con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021. A decorrere dal 1° gennaio 2022, il medesimo obbligo è stato introdotto dalla Legge di Bilancio 2022 nel comma 11, articolo 119, D.L. 34/2020; ne deriva che risulta applicabile, senza soluzione di continuità, con riferimento alle fatture emesse a decorrere dal 12 novembre 2021.</p> <p><u>Asseverazione/attestazione di congruità della spesa e prezzari</u></p> <p>Ai fini dell’asseverazione della congruità delle spese, occorre fare riferimento – oltre ai prezzari individuati dal D.M. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con decreto del Ministero della transizione ecologica 14 febbraio 2022.</p>

	<p>I criteri individuati per valutare la congruità della spesa degli interventi finalizzati alla riqualificazione energetica, anche rientranti nel c.d. <i>superbonus</i>, previsti dal D.M. 6 agosto 2020 devono ritenersi applicabili anche agli:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- interventi di riduzione del rischio sismico di cui all'<a href="#">articolo 16</a>, commi da <i>1-bis</i> a <i>1-sexies</i>, D.L. 63/2013;</li> <li>- interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti di cui ai commi da <a href="#">219</a> a <a href="#">223</a>, L. 160/2019 (c.d. <i>bonus</i> facciate);</li> <li>- interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'<a href="#">articolo 16-bis</a>, comma 1, Tuir.</li> </ul> <p>Il decreto si applica:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- agli interventi, per i quali è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, se la richiesta di tale titolo è presentata successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022);</li> <li>- agli interventi, per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo, iniziati successivamente al 15 aprile 2022 (ossia dal 16 aprile 2022).</li> </ul> <p>Da ultimo, con norma di carattere interpretativo con efficacia retroattiva, è stabilito che, ai fini dell'attestazione della congruità delle spese, per tutti gli interventi ammessi alle agevolazioni, in attesa dell'emanazione dei decreti attuativi previsti dal comma <i>13-bis</i>, <a href="#">articolo 119</a>, D.L. 34/2020 è possibile utilizzare non solo i prezzari predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome, i listini ufficiali o delle locali CCIAA ovvero, in difetto, i prezzi correnti di mercato in base al luogo di effettuazione degli interventi, ma anche i prezzari individuati nel D.M. 6 agosto 2020.</p>
2	<p><b>Novità in materia di sconto in fattura e cessione del credito - Articolo 121, D.L. 34/2020</b></p> <p>L'articolo 1, <a href="#">comma 29</a>, lettere a), b), c) e d), della Legge di Bilancio 2022 ha modificato la disciplina dell'<a href="#">articolo 121</a>, D.L. 34/2020 in materia di «<i>Opzione per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali</i>».</p> <p><u>Proroga dell'opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito</u></p> <p>L'articolo 1, comma 29, lettera a), L. 234/2021, ha disposto, anche per le spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024, la possibilità di fruire delle detrazioni spettanti per gli interventi indicati nell'articolo 121, comma 2, D.L. 34/2020, mediante sconto in fattura o cessione del credito. La lettera d) è intervenuta sul comma <i>7-bis</i>, articolo 121, D.L. 34/2020, prevedendo che, per gli interventi rientranti nel c.d. <i>superbonus</i>, la facoltà di optare per lo sconto in fattura o la cessione del credito, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, venga estesa agli interventi effettuati fino al 31 dicembre 2025.</p> <p><u>Obbligo del visto di conformità e dell'attestazione di congruità della spesa</u></p> <p>Il nuovo comma <i>1-ter</i>, articolo 121, D.L. 34/2020, prevede:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- l'obbligo di apposizione del visto di conformità, anche per i <i>bonus</i> diversi dal c.d. <i>superbonus</i>, in caso di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito;</li> <li>- che i tecnici abilitati attestino la congruità dei prezzi, facendo riferimento – oltre ai prezzari individuati dal D.M. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, con il decreto del Ministero della transizione ecologica.</li> </ul> <p>Rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità, nonché delle asseverazioni e attestazioni, sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento.</p>

Fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. *bonus* facciate, non vi è l'obbligo del rilascio del visto di conformità e delle relative attestazioni di congruità della spesa, ai fini della fruizione dello sconto in fattura o della cessione del credito:

- per le opere, già classificate come "*attività di edilizia libera*" ai sensi dell'[articolo 6](#), D.P.R. 380/2001 e del decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti 2 marzo 2018 o della normativa regionale;
- per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio.

### Visto di conformità

L'obbligo del visto di conformità riguarda i dati relativi alla documentazione e deve attestare la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta.

Rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio del visto di conformità sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento e nei relativi limiti di spesa; tali spese possono formare oggetto di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, al pari delle altre spese detraibili sostenute per gli interventi agevolabili.

Se l'apposizione del visto di conformità è assorbita da quella relativa al visto sull'intera dichiarazione, ai fini della fruizione della detrazione, è necessario che le spese concernenti l'apposizione del visto relativo ai *bonus* diversi dal c.d. *superbonus* siano separatamente evidenziate nel documento giustificativo, poiché solo queste ultime sono detraibili.

Occorre, inoltre, suddividere le spese per il visto in relazione alle diverse tipologie di intervento, in quanto tali spese rientrano nei massimali specifici per ogni intervento.

La detrazione per le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità si applica anche alle spese sostenute dal 12 novembre 2021 al 31 dicembre 2021.

### Attestazione di congruità della spesa

I tecnici abilitati attestano la congruità dei prezzi facendo riferimento – oltre ai prezzi individuati dal D.M. 6 agosto del 2020 – anche ai valori massimi stabiliti, per talune categorie di beni, dal citato decreto del Ministero della transizione ecologica del 14 febbraio 2022.

Rientrano tra le spese detraibili anche quelle sostenute per il rilascio delle attestazioni, sulla base dell'aliquota di detrazione prevista per ciascuna tipologia di intervento e nei relativi limiti di spesa e, pertanto, possono formare oggetto di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito, al pari delle altre spese detraibili sostenute per gli interventi agevolabili.

Le spese per il rilascio di tali attestazioni rientrano nei massimali specifici per ogni intervento. Ne consegue che nell'ipotesi di realizzazione di diversi interventi (miglioramento sismico, cappotto, finestre, caldaia, etc.) il costo sostenuto per le prestazioni professionali e per altre spese funzionali all'esecuzione dell'intervento deve essere imputato a ogni singolo intervento in relazione alla prestazione svolta.

### Esonero dal visto di conformità e dall'attestazione di congruità della spesa

Fatta eccezione per gli interventi relativi al c.d. *bonus* facciate, a prescindere dal relativo importo – non sussiste l'obbligo del rilascio del visto di conformità e delle attestazioni di congruità della spesa, ai fini della fruizione dello sconto in fattura o della cessione del credito:

- per le opere già classificate come "*attività di edilizia libera*", ai sensi della normativa di settore;
- per gli interventi, diversi da quelli di edilizia libera, di importo complessivo non superiore a 10.000 euro, eseguiti sulle singole unità immobiliari o sulle parti comuni dell'edificio.

L'esonero riguarda esclusivamente gli interventi ammessi alle detrazioni "cedibili o scontabili" diversi dal c.d. *superbonus* in quanto per quest'ultimo, gli adempimenti necessari ai fini della fruizione diretta dello stesso o dell'esercizio dell'opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito restano disciplinati dai commi 11 e 13, [articolo 119](#), D.L. 34/2020.

Nelle ipotesi di esonero, l'invio della comunicazione dell'opzione relativa allo sconto in fattura o alla cessione del credito, priva di visto di conformità e dell'attestazione della congruità della spesa, può essere effettuato direttamente dal contribuente o da un intermediario delegato. Con la sottoscrizione della comunicazione, il contribuente attesta che gli interventi rientrano fra quelli di edilizia libera ovvero che sono di importo complessivo non superiore a 10.000 euro.

Con riferimento alle modalità di calcolo dell'importo complessivo di 10.000 euro, occorre avere riguardo al valore degli interventi agevolabili ai quali si riferisce il titolo abilitativo. Ne deriva che, ai fini della verifica del limite di importo di 10.000 euro, occorre considerare tutte le spese agevolabili riferite agli interventi oggetto del titolo abilitativo, in relazione alla medesima unità immobiliare, a prescindere da quanti sono i beneficiari della detrazione. Se nell'ambito dei suddetti interventi sono effettuati anche quelli di edilizia libera necessari per il completamento dello stesso, occorre avere riguardo anche al valore di tali interventi, atteso che gli stessi sono oggetto di agevolazione. Il valore di 10.000 euro va calcolato in relazione all'intervento complessivamente considerato, non rilevando la circostanza che si tratti di un intervento realizzato in periodi d'imposta diversi. Con particolare riferimento ai lavori effettuati sulle parti comuni dell'edificio, va considerato l'importo complessivo agevolabile e non la parte di spesa imputata al singolo condomino.

### Ambito di applicazione temporale

L'esonero dal visto di conformità e dall'attestazione della congruità delle spese per interventi agevolabili di edilizia libera o di importo complessivo non superiore a 10.000 euro può ritenersi applicabile alle spese sostenute a partire dal 12 novembre 2021.

Resta, comunque, fermo quanto chiarito nella [circolare n. 16/E/2021](#), ove è stato ritenuto che non sussista l'obbligo di apposizione del visto di conformità e di attestazione della congruità della spesa, a prescindere dalla tipologia o dal valore complessivo dell'intervento, in capo a quei contribuenti che, in relazione a una fattura di un fornitore, abbiano assolto il relativo pagamento a loro carico e stipulato l'accordo per la cessione del credito o per lo sconto in fattura, mediante la relativa annotazione, anteriormente al 12 novembre 2021.

### Estensione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura agli interventi di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali

A decorrere dal 1° gennaio 2022, con riferimento alle detrazioni spettanti per la realizzazione o per l'acquisto di *box* pertinenziali, è possibile optare:

- per la cessione del credito corrispondente alle rate residue di detrazione non fruitive relative agli importi versati a partire dal 2020 o 2021;
- per lo sconto in fattura o per la cessione del credito con riferimento agli importi versati a decorrere dal 2022.

La detrazione spetta anche al futuro acquirente di un *box* pertinenziale, nel rispetto di tutti i requisiti previsti, a condizione che alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale il contribuente si avvale della detrazione siano stati registrati il preliminare di acquisto o il contratto definitivo (rogito). Nel caso in cui il contribuente (futuro acquirente) intenda optare per

	<p>la cessione del credito o per lo sconto in fattura per gli acconti versati a decorrere dal 1° gennaio 2022 lo stesso deve registrare il preliminare di acquisto o il contratto definitivo (rogito) entro la data di invio della comunicazione di esercizio delle predette opzioni.</p>
<p>3</p>	<p><b>Controlli preventivi dell’Agenzia delle entrate</b></p> <p>L’articolo 1, <a href="#">comma 30</a>, Legge di Bilancio 2022 riconosciuta la possibilità per l’Agenzia delle entrate di sospendere l’efficacia delle comunicazioni delle opzioni di cessione dei crediti o di sconto in fattura ai sensi degli articoli <a href="#">121</a> e <a href="#">122</a>, D.L. 34/2020 che presentano profili di rischio ai fini del controllo preventivo della correttezza delle operazioni.</p> <p>Si richiamano al riguardo i chiarimenti contenuti nella <a href="#">circolare n. 16/E/2021</a>.</p>
<p>4</p>	<p><b>Modifiche alla cessione del credito di cui agli articoli 121 e 122, D.L. 34/2020</b></p> <p><u>Decreto Sostegni-ter – Periodo dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022</u></p> <p>L’<a href="#">articolo 28</a>, comma 1, Decreto Sostegni-ter ha eliminato la possibilità di effettuare le cessioni del credito successive alla prima, con riferimento al c.d. <i>superbonus</i>, ai <i>bonus</i> diversi dal c.d. <i>superbonus</i> e ai <i>bonus anti-Covid</i>.</p> <p>Ne deriva che, in base a quanto previsto dall’articolo 28, Decreto Sostegni-ter, vigente dal 27 gennaio al 25 febbraio 2022, la cessione del credito poteva avvenire una sola volta, senza possibilità di ulteriori cessioni “<i>a catena</i>”.</p> <p>Tuttavia, il comma 2, rimasto invariato, ha previsto un regime transitorio, in virtù del quale i crediti che – alla data del 7 febbraio 2022 – erano stati precedentemente oggetto di sconto in fattura o cessione del credito potevano essere oggetto esclusivamente di una ulteriore cessione ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari (c.d. cessione <i>jolly</i>).</p> <p>La disciplina transitoria recata dal comma 2 si applica ai crediti ceduti per i quali la relativa comunicazione all’Agenzia delle entrate è stata validamente trasmessa prima del 17 febbraio 2022 (ossia entro il 16 febbraio 2022).</p> <p>Il comma 3, rimasto sostanzialmente invariato, ha, infine, stabilito che sono “<i>nulli</i>” i contratti stipulati in contrasto con il divieto di ulteriore cessione e, quindi, conclusi in violazione delle disposizioni normative sopra richiamate, ossia:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- dell’articolo 121, comma 1, D.L. 34/2020, come modificato dal c.d. Decreto Sostegni-ter;</li> <li>- dell’articolo 122, comma 1, D.L. 34/2020, come modificato dal c.d. Decreto Sostegni-ter;</li> <li>- dell’articolo 28, comma 2, Decreto Sostegni-ter.</li> </ul> <p><u>Decreto Frodi e legge di conversione del Decreto Sostegni-ter – A decorrere dal 26 febbraio 2022</u></p> <p>A partire dal 26 febbraio 2022 (data di entrata in vigore del c.d. Decreto Frodi) la cessione del credito può essere effettuata 3 volte: la prima a favore di chiunque e le 2 ulteriori a favore di determinati soggetti “<i>qualificati</i>” (ossia banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario, nonché imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia). Continuano a trovare applicazione il comma 2, articolo 28, Decreto Sostegni-ter, che detta la disciplina transitoria, e il successivo comma 3, che commina la nullità dei contratti eventualmente stipulati in violazione del divieto delle cessioni plurime.</p> <p>In considerazione del combinato disposto delle norme sopra richiamate, è possibile effettuare cessioni secondo le seguenti modalità:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. in caso di prime comunicazioni delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito:             <ol style="list-style-type: none"> <li>a) se trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto (<i>jolly</i>), più 2 ulteriori cessioni a soggetti “<i>qualificati</i>”;</li> </ol> </li> </ol>

b) se trasmesse dal 17 febbraio 2022:

- in caso di cessione del credito, è possibile effettuare soltanto 2 ulteriori cessioni a soggetti “*qualificati*”; ciò in quanto la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come la prima cessione effettuata a qualsiasi soggetto (*jolly*);
- in caso di sconto in fattura, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto (*jolly*), più 2 ulteriori cessioni a soggetti “*qualificati*”;

2. in caso di comunicazioni, successive alla prima, delle opzioni per la cessione del credito:

- a) se trasmesse entro il 16 febbraio 2022, è possibile effettuare una cessione a qualsiasi soggetto (*jolly*), più 2 ulteriori cessioni a soggetti “*qualificati*”;
- b) se trasmesse dal 17 febbraio 2022, è possibile effettuare soltanto 2 ulteriori cessioni a soggetti “*qualificati*”; ciò in quanto la comunicazione della cessione effettuata dal 17 febbraio 2022 va intesa come cessione effettuata a qualsiasi soggetto (*jolly*).

Per quanto riguarda le comunicazioni, prime o successive alla prima, trasmesse entro il 16 febbraio 2022, al fine di tutelare l'affidamento e di evitare disparità di trattamento tra contribuenti, è estesa la disciplina più favorevole, in termini di numero di cessioni consentite, prevista “*a regime*” dal c.d. Decreto Frodi.

Il comma 1-*quater*, [articolo 121](#), D.L. 34/2020, prevede che i crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla “*prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate*”; inoltre, al credito ceduto è attribuito un codice identificativo univoco - distinto per rate annuali, in modo tale che il medesimo possa essere “*tracciato*” - da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni.

Ne deriva che:

- in caso di (prima) comunicazione dell'opzione per la cessione, il credito può essere ceduto parzialmente solo in tale sede, mentre non può essere ulteriormente frazionato nelle successive cessioni;
- in caso di (prima) comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura, il credito non può essere successivamente ceduto parzialmente.

Il divieto di cessione parziale non impedisce, dopo la prima comunicazione di esercizio dell'opzione, di cedere le singole rate annuali di cui il credito si compone, ma solo di effettuare cessioni parziali dell'ammontare delle rate stesse, inibendone quindi un loro frazionamento.

Inoltre, l'opzione dello sconto in fattura o cessione del credito può essere esercitata in relazione a ciascuno stato di avanzamento dei lavori (SAL) che, con riferimento agli interventi ammessi al c.d. *superbonus*, non possono essere più di 2 per ciascun intervento complessivo e il primo stato di avanzamento deve riferirsi ad almeno il 30% dell'intervento medesimo. In tali casi, il credito d'imposta che scaturisce dai singoli SAL e dal saldo ha vita autonoma ed è cedibile separatamente, anche a soggetti diversi, senza configurare una cessione parziale del credito rispetto alla totalità dei lavori eseguiti, fermo restando quanto affermato in merito al divieto di frazionamento delle successive cessioni delle singole rate annuali. Resta ferma la possibilità di cedere tutte le rate residue di detrazione non ancora utilizzate.

Il comma 1-*quater* si applica alle comunicazioni della prima cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.

Decreto Energia e Decreto Aiuti – Decorrenza dal 1° maggio 2022

	<p>A partire dal 1° maggio 2022, il primo cessionario del credito d'imposta oppure il cessionario del fornitore che ha applicato lo sconto, che può essere chiunque, ha la possibilità di effettuare 2 ulteriori cessioni solo nei confronti di banche e intermediari finanziari, di società appartenenti a gruppi bancari, di imprese di assicurazione. In questo caso, le banche (e non gli altri intermediari finanziari) hanno la possibilità di effettuare una quarta e ultima cessione solo a favore dei soggetti con i quali hanno stipulato dei contratti di conto corrente.</p> <p>Per effetto dell'<a href="#">articolo 14</a>, Decreto Aiuti, le banche e le società appartenenti a un gruppo bancario possono cedere il credito direttamente ai correntisti che siano clienti professionali, senza la necessità che sia previamente esaurito il numero di cessioni a favore dei soggetti "qualificati". Rimane fermo il divieto per il correntista cessionario del credito di operare ulteriori cessioni.</p> <p>Al fine di evitare la compresenza di regimi diversi per differenti brevi periodi di tempo e semplificare l'applicazione delle innovative regole, l'<a href="#">articolo 57</a>, comma 3, Decreto Aiuti ha previsto che le nuove disposizioni si applicano alle prime cessioni e agli sconti in fattura comunicati all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022.</p>
5	<p><b>Modalità e termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito</b></p> <p>L'Agenzia delle entrate, con provvedimento direttoriale del 3 febbraio 2022 ha ridefinito le modalità e i termini per l'esercizio delle opzioni per lo sconto in fattura o la cessione del credito relative alle detrazioni spettanti per gli interventi edilizi.</p> <p>L'<a href="#">articolo 10-quater</a>, comma 2-bis, Decreto Sostegni-ter, inserito in fase di conversione del c.d. Decreto Energia, prevede che, "per l'anno 2022, i soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società e i titolari di partita Iva, che sono tenuti a presentare la dichiarazione dei redditi entro il 30 novembre 2022, possono trasmettere all'Agenzia delle entrate la comunicazione per l'esercizio delle predette opzioni anche successivamente al termine di cui al comma 1 del presente articolo, ma comunque entro il 15 ottobre 2022".</p>
6	<p><b>Misure sanzionatorie e polizze di assicurazione della responsabilità civile</b></p> <p>Ai sensi dell'<a href="#">articolo 119</a>, comma 13-bis.1, D.L. 34/2020, è previsto che sia punito, con la reclusione da 2 a 5 anni e con la multa da 50.000 a 100.000 euro, il tecnico abilitato che nelle asseverazioni/attestazioni, relative sia al c.d. <i>superbonus</i>, sia agli altri <i>bonus</i>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- espone informazioni false;</li> <li>- omette di riferire informazioni rilevanti sui requisiti tecnici del progetto di intervento o sulla effettiva realizzazione dello stesso;</li> <li>- attesta falsamente la congruità delle spese.</li> </ul> <p>La pena è aumentata se il fatto è commesso al fine di conseguire un ingiusto profitto per sé o per altri.</p> <p>L'articolo 119, comma 14, D.L. 34/2020, al fine di garantire ai propri clienti e al bilancio dello Stato il risarcimento dei danni eventualmente provocati dall'attività prestata, prevede i soggetti che rilasciano attestazioni e asseverazioni stipulino una polizza di assicurazione della responsabilità civile per ogni intervento comportante attestazioni o asseverazioni, con massimale pari agli importi dell'intervento oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni.</p> <p>L'obbligo della stipula della polizza assicurativa si considera comunque rispettato se è stato stipulato:</p>

	<p>- un contratto di assicurazione per la responsabilità civile che preveda un massimale non inferiore a 500.000 euro specificamente destinato al rilascio delle asseverazioni o attestazioni, da integrare a cura del professionista ove si renda necessario;</p> <p>- un contratto di assicurazione specifico con un massimale adeguato al numero delle attestazioni o asseverazioni rilasciate e agli importi degli interventi oggetto delle predette attestazioni o asseverazioni e, comunque, non inferiore a 500.000 euro.</p> <p>Le disposizioni di cui sopra si applicano con riferimento alle attestazioni e asseverazioni sottoscritte dal 26 febbraio 2022.</p>
7	<p><b>Utilizzo di crediti sottoposti a sequestro penale</b></p> <p>L'utilizzo dei crediti d'imposta di cui agli articoli <a href="#">121</a> e <a href="#">122</a>, D.L. 34/2020, nel caso in cui tali crediti siano oggetto di sequestro disposto dall'Autorità giudiziaria, può avvenire una volta cessati gli effetti del provvedimento di sequestro, entro i termini di cui agli articoli 121, comma 3, e 122, comma 3, D.L. 34/2020, previsti per compensare tali crediti, aumentati di un periodo pari alla durata del sequestro medesimo, fermo restando il rispetto del limite annuale di utilizzo dei predetti crediti d'imposta previsto dalle richiamate disposizioni.</p> <p>In altri termini, per l'intera durata del sequestro restano sospesi i termini per l'utilizzo del credito d'imposta o delle quote residue.</p> <p>Per la medesima durata restano fermi gli ordinari poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria nei confronti dei soggetti che hanno esercitato le opzioni di cui agli articoli 121 e 122, D.L. 34/2020.</p>
8	<p><b>Indicazione dei contratti collettivi nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture</b></p> <p>Il soggetto-datore di lavoro che esegue opere di importo superiore a 70.000 euro è tenuto a indicare nel contratto di prestazione d'opera o di appalto (che contiene l'atto di affidamento dei lavori) che i lavori edili, di cui all'<a href="#">Allegato X</a>, D.Lgs. 81/2008, sono eseguiti in applicazione dei contratti collettivi del settore edile, nazionale e territoriali, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale ai sensi dell'<a href="#">articolo 51</a>, D.Lgs. 81/2008.</p> <p>Allo stato, sono in possesso dei richiamati requisiti i contratti collettivi di lavoro riferiti al settore edile identificati con i seguenti codici:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- F012 (tale Ccnl ha assorbito anche i precedenti contratti collettivi F011 e F016);</li> <li>- F015;</li> <li>- F018 (tale Ccnl ha assorbito anche il precedente contratto collettivo F017).</li> </ul> <p>È onere del committente dei lavori richiedere l'inserimento dell'indicazione dei contratti collettivi ovvero verificarne l'inserimento, in quanto l'omessa indicazione nell'atto di affidamento determina il mancato riconoscimento dei benefici fiscali normativamente previsti.</p> <p>Tale obbligo deve essere rispettato anche nel caso in cui il contratto di affidamento dei lavori sia stipulato per il tramite di un <i>general contractor</i> ovvero nel caso in cui i lavori edili siano oggetto di <i>sub appalto</i>.</p> <p>I commissionari dei lavori edili interessati dalla disciplina sono unicamente quelli che, in relazione all'esecuzione degli interventi agevolati, si sono avvalsi di lavoratori dipendenti.</p> <p>Per finalità diverse dalla detraibilità delle spese, resta fermo, in ogni caso, il rispetto delle previsioni in materia di verifica della congruità dell'incidenza della manodopera impiegata nella realizzazione dei lavori edili, ai sensi del decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 143/2021,</p>

nonché l'obbligo della verifica dell'idoneità tecnico professionale di cui all'[articolo 26](#), comma 1, lettera a), D.Lgs. 81/2008.

La mancata indicazione del contratto collettivo nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori, non comporta il mancato riconoscimento dei benefici fiscali, purché tale indicazione sia presente nell'atto di affidamento.

Tali disposizioni si applicano ai contribuenti che fruiscono direttamente in dichiarazione dei redditi o che optano per le alternative alla fruizione diretta delle seguenti agevolazioni:

- c.d. *superbonus*;
- recupero del patrimonio edilizio di cui all'[articolo 16-bis](#), comma 1, lettere a), b) e d), Tuir;
- efficienza energetica di cui all'[articolo 14](#), D.L. 63/2013;
- adozione di misure antisismiche di cui all'[articolo 16](#), commi da 1-*bis* a 1-*septies*, D.L. 63/2013;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi [219](#) e [220](#), Legge di Bilancio 2020;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1, lettera h), Tuir, compresi gli interventi di cui all'[articolo 119](#), commi 5 e 6, D.L. 34/2020;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'[articolo 16-ter](#), D.L. 63/2013;
- detrazione per le spese sostenute per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche, prevista dall'[articolo 119-ter](#), D.L. 34/2020;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'[articolo 120](#), D.L. 34/2020;
- *bonus* mobili, previsto dall'articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013, con riferimento ai presupposti interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis*, Tuir;
- *bonus verde*, previsto dall'articolo 1, [comma 12](#), L. 205/2017.

I soggetti incaricati del rilascio del visto di conformità, verificano che il contratto collettivo applicato sia indicato nell'atto di affidamento dei lavori e riportato nelle fatture emesse in relazione all'esecuzione dei lavori. Qualora, per errore, in una fattura non sia stato indicato il contratto collettivo applicato, il contribuente, in sede di richiesta del visto di conformità, deve essere in possesso di una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà, rilasciata dall'impresa, con la quale quest'ultima attesti il contratto collettivo utilizzato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alla fattura medesima.

L'Agenzia delle entrate riscontra la sussistenza del requisito (indicazione del contratto collettivo applicato), mentre sono rimessi all'Ispettorato del lavoro i controlli secondo le ordinarie procedure. La previsione si applica ai lavori edili ivi indicati avviati successivamente al 27 maggio 2022.

## La circolare tributaria n. 24/2022

### Adempimenti

---

#### A Pescara le richieste di assistenza per la riscossione di crediti sorti in altri Stati

L'Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 30 maggio 2022, protocollo n. 184721, ha individuato nel Centro operativo di Pescara l'ufficio competente a svolgere le attività connesse all'esecuzione di richieste di assistenza in materia di riscossione di crediti tributari sorti in un altro Stato nei confronti di soggetti non residenti né domiciliati fiscalmente in Italia, ovvero non identificati fiscalmente in Italia.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 30/5/2022, prot. n. 184721](#)

### Aggiornamento software

---

#### Aggiornamento software

Sono disponibili sul sito *web* dell'Agenzia delle entrate:

- comunicazione da parte degli Ordini professionali, enti e uffici: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.5 del 27/05/2022](#));
- scelte dell'8, 5 e 2 per mille dell'Irpef 2022: *software* di compilazione ([versione 1.0.0 del 26/05/2022](#));
- scelte dell'8, 5 e 2 per mille dell'Irpef 2022: *software* di controllo ([versione 1.0.0 del 26/05/2022](#));
- dichiarazione 730/2022: *software* di controllo ([versione 1.0.0 del 26/05/2022](#));
- dichiarazione Redditi Persone fisiche: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.1.0 del 26/05/2022](#));
- dichiarazione Redditi Persone fisiche: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.1.0 del 26/05/2022](#));
- dichiarazione Irap 2022: aggiornamento *software* di compilazione ([versione 1.0.1 del 26/05/2022](#));
- dichiarazione Irap 2022: aggiornamento *software* di controllo ([versione 1.0.1 del 26/05/2022](#)).

### Codici tributo

---

#### Pronto il codice tributo per il credito di imposta carburanti settore agricoltura

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 23/E del 30 maggio 2022, ha provveduto a istituire il codice tributo per l'utilizzo, tramite modello F24, dei crediti d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, di cui all'articolo 18, D.L. 21/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 5/2022. Nello specifico, il codice tributo è:

- 6965 denominato "credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (primo trimestre 2022) – art. 18 del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17".

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 23/E/2022](#)

### Crediti di imposta

---

#### Disponibili i codici tributo per gli impatriati

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 24/E del 31 maggio 2022, ha proceduto all'istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite il modello "F24 Versamenti con elementi identificativi", degli importi per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 5, comma 5-ter, D.L. 34/2019, convertito, con

modificazioni, dalla L. 58/2019. Nello specifico, i codici tributo sono:

- 1880 denominato “*Docenti e ricercatori - importo dovuto (10 per cento) per l’esercizio dell’opzione di cui all’art. 5, co. 5-ter, lett. a), del DL n. 34 del 2019*”;
- 1881 denominato “*Docenti e ricercatori - importo dovuto (5 per cento) per l’esercizio dell’opzione di cui all’art. 5, co. 5-ter, lett. b), del DL n. 34 del 2019*”.

[Agenzia delle entrate, risoluzione n. 24/E/2022](#)

### **Calcolo della prevalenza di residenziale ai fini del c.d. *superbonus***

L’Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 314/E del 30 maggio 2022 e n. 306/E del 26 maggio 2022, ha ribadito che, ai fini della fruizione del c.d. *superbonus*, è necessario che la superficie complessiva delle unità immobiliari destinate a residenza ricomprese nell’edificio sia superiore al 50%. Ai fini della predetta verifica, occorre fare riferimento alla superficie catastale delle unità immobiliari determinata secondo quanto previsto nell’Allegato C del D.P.R. 138/1998; inoltre, in assenza di specifiche indicazioni nella norma, le pertinenze non vanno considerate autonomamente ai fini del computo delle unità immobiliari, anche se distintamente accatastate, mentre rilevano, invece, ai fini della determinazione del limite di spesa ammesso al c.d. *superbonus* nel caso di interventi realizzati sulle parti comuni, qualora tale limite sia determinato in base al numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio oggetto di interventi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 306/E/2022](#)

### **Agevolabili gli interventi autorizzati da parte del comodatario**

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 307/E del 26 maggio 2022, ha ribadito che il contribuente che detiene un immobile in forza di un contratto di locazione regolarmente registrato e che ottenuto il consenso del proprietario alla realizzazione dei lavori, può fruire del c.d. *superbonus*, nel rispetto di tutte le condizioni, limiti e adempimenti previsti dalla normativa di riferimento. Inoltre, gli interventi effettuati su una unità abitativa “*funzionalmente indipendente*” e con “*uno o più accessi autonomi dall’esterno*”, possono essere ammessi al c.d. *superbonus*, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla norma, indipendentemente dalla circostanza che l’unità immobiliare sia ubicata in un edificio escluso dall’agevolazione.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 307/E/2022](#)

## Dichiarazioni

---

### **Definiti i criteri per la verifica delle incoerenze nel 730**

L’Agenzia delle entrate, con il provvedimento direttoriale del 30 maggio 2022, protocollo n. 184653, ha proceduto a stabilire i criteri per l’individuazione degli elementi di incoerenza delle dichiarazioni dei redditi modello 730/2022 con esito a rimborso finalizzati ai controlli preventivi.

[Agenzia delle entrate, provvedimento, 30/5/2022, prot. n. 184653](#)

### **Obbligo di dichiarazione anche in caso di esenzione da imposte**

L’Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 312/E del 27 maggio 2022, ha chiarito che l’acquisizione della partita Iva da parte di un ente sottintenda che effettui operazioni che abbiano i connotati dell’esercizio di attività d’impresa, secondo i principi di cui alla risoluzione n. 126/E/2011

(rilevanti ai fini Iva e Ires) e, conseguentemente, che sussista in capo allo stesso l'obbligo della tenuta delle scritture contabili nonché il conseguente obbligo dichiarativo.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 312/E/2022](#)

### Indicazione nel 770 dei contributi degli enti pubblici

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 308/E del 27 maggio 2022, ha chiarito che gli adempimenti di cui all'articolo 20, comma 2, D.P.R. 605/1973, relativi all'esposizione dei contributi di natura pubblica, hanno trovato una compiuta regolamentazione nel D.P.R. 322/1998, che disciplina gli obblighi dichiarativi dei sostituti d'imposta, ossia in una norma di rango primario che ben può sopperire alla mancanza del previsto decreto Mef. Nel modello 770 (Dichiarazione dei sostituti d'imposta e degli intermediari) è contemplato il quadro SF, destinato ad accogliere i dati relativi ai "redditi di capitale, compensi per avviamento commerciale, contributi degli enti pubblici e privati". In particolare, i contributi corrisposti dagli enti pubblici vanno indicati nel rigo SF4, punto 13, utilizzando il codice D: "contributi degli enti pubblici e privati e premi corrisposti dal Ministero delle politiche agricole alimentari, forestali e del turismo (che ha assunto in materia le competenze dell'ex ASSI e di conseguenza quelle dell'ex Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine - UNIRE) e dalla Federazione italiana sport equestri (FISE), assoggettati alla ritenuta a titolo d'acconto di cui all'art. 28, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973".

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 308/E/2022](#)

## Iva

---

### Nessuna rilevanza per il ricollocamento di personale all'interno di un gruppo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 318/E del 31 maggio 2022, in merito ai trasferimenti di funzioni e di personale nell'ambito di un gruppo multinazionale, ha evidenziato come l'operazione sia riconducibile alla stipula, da parte degli operatori, di un nuovo contratto di lavoro secondo la legislazione italiana presso la sede di destinazione, previa interruzione del contratto di lavoro presso la sede originaria. Tale operazione, per come strutturata, non fa emergere profili di rilievo ai fini Iva, riguardando, essenzialmente la rinegoziazione, da parte degli operatori, del nuovo contratto di lavoro presso la nuova sede secondo la legislazione italiana, previa risoluzione del precedente contratto di lavoro.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 318/E/2022](#)

### Imponibili Iva dei contributi in presenza di un rapporto sinallagmatico

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 315/E del 31 maggio 2022, ha analizzato la rilevanza Iva dei contributi percepiti da parte di una società *in house* per la realizzazione di alcuni servizi di trasporto, richiamando i principi espressi con la precedente circolare n. 34/E/2013.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 315/E/2022](#)

### Requisiti per l'applicazione dell'Iva ridotta sull'acquisto di veicoli

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 313/E del 30 marzo 2022, ha ricordato che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta al 4% ai sensi del n. 31) della Tabella A, parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, come modificata da ultimo dall'articolo 53-bis, D.L. 124/2019, per quanto concerne i soggetti titolari di patente speciale per ridotte o impedito capacità motorie, le procedure per l'applicazione dell'aliquota ridotta sono disciplinate dal decreto Mef 16 maggio 1986, come recentemente modificato

dal D.M. 13 gennaio 2022, con decorrenza 29 gennaio 2022. Viene previsto che, ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva agevolata alla cessione del veicolo, per i disabili è sufficiente la presentazione della patente di guida recante l'indicazione degli adattamenti al veicolo. Alla luce di ciò, i documenti che il soggetto disabile deve presentare per l'ottenimento dell'aliquota Iva ridotta sono:

1. l'atto notorio o la dichiarazione di responsabilità attestante che nel quadriennio anteriore non si è fruito della stessa agevolazione;
2. copia semplice della patente posseduta, ove essa contenga l'indicazione di adattamenti, anche di serie, per il veicolo agevolabile da condurre, prescritti dalle commissioni mediche locali di cui all'articolo 119, comma 4, D.Lgs. 285/1992.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 313/E/2022](#)

### **Via libera al rimborso anche con la partita Iva chiusa**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 309/E del 27 maggio 2022, ha ammesso la possibilità di procedere al recupero dell'Iva non riscossa a mezzo dell'articolo 30-ter, D.P.R. 633/1972, previa dimostrazione di aver assolto correttamente tutti gli adempimenti di legge e di aver fatto concorrere a suo tempo l'Iva addebitata in rivalsa nella liquidazione periodica e annuale di riferimento.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 309/E/2022](#)

### **Esenti i servizi per la cessione delle partecipazioni**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 299/E del 26 maggio 2022, ha stabilito che sono esenti ex articolo 10, comma 1, n. 4 e 9, D.P.R. 633/1972, i servizi aventi quale fine la cessione di partecipazioni, in quanto qualificabili come attività di intermediazione di valori mobiliari.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 299/E/2022](#)

## **Operazioni straordinarie**

---

### **Iscrizione dei fondi rischi in caso di cessione di azienda**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 305/E del 26 maggio 2022, ha ricordato che sotto il profilo fiscale, con la cessione d'azienda non si assiste ad alcuna forma di subentro o di successione da parte dell'acquirente nei valori e nelle posizioni fiscali del cedente, data la natura realizzativa dell'operazione. Ciò comporta che con l'acquisto dell'azienda, il soggetto acquirente potrà iscrivere - sussistendone i relativi presupposti e sempre nel rispetto delle regole contabili - a titolo originario i fondi rischi iscritti dal cedente, con piena rilevanza fiscale. Il successivo utilizzo di tali fondi (frutto di una autonoma valutazione dell'acquirente in sede di acquisto dell'azienda, iscritti direttamente nello Stato patrimoniale) seguirà le proprie regole contabili con il conseguente riconoscimento fiscale. La piena valenza fiscale vale anche ai fini Irap.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 305/E/2022](#)

### **Nessun abuso se l'operazione mira alla tassazione di gruppo**

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 301/E del 26 maggio 2022, ha escluso profili di abuso del diritto ex articolo 10-bis, L. 212/2000 per un'operazione di riorganizzazione aziendale che sfoci nell'opzione per la tassazione di gruppo ai sensi dell'articolo 117, Tuir.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 301/E/2022](#)

## Reddito di impresa

### Niente *superbonus* se il bene viene distrutto volontariamente

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 317/E del 21 maggio 2022, ha precisato che il noleggio a lungo termine di un bene e successiva distruzione al termine dello stesso, non è una fattispecie assimilabile al furto del bene oggetto di investimento circostanza indipendente dalla volontà del beneficiario, con la conseguenza che, a seguito dell'eliminazione del bene dal processo produttivo, non è possibile fruire delle quote residue non dedotte della maggiorazione relativa al super ammortamento.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 317/E/2022](#)

### Detassazione delle sopravvenienze provenienti da piano attestato

L'Agenzia delle entrate, con le risposte a interpello n. 302/2022 e n. 303/2022, entrambe del 26 maggio 2022, ha avuto modo di chiarire che beneficiano della detassazione ex articolo 88, comma 4-ter, Tuir, in quanto qualificabili come sopravvenienza attiva, se connessa a un piano attestato, la riduzione dei debiti calcolata come differenza tra l'ultimo valore contabile del debito e il valore attuale dello stesso in base al tasso di mercato.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 303/E/2022](#)

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 302/E/2022](#)

## Regimi agevolati

### Via libera al regime impatriati anche per il procuratore sportivo

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 314/E del 31 maggio 2022, ha chiarito che i redditi di lavoro autonomo prodotti nell'esercizio dell'attività di agente/procuratore sportivo svolta nel territorio dello Stato da parte di un contribuente iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dal 7 febbraio 2014 e cancellatosi l'11 gennaio 2022 per iscriversi alla Anagrafe nazionale della popolazione residente e acquisire la residenza fiscale in Italia, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura ridotta del 30% dal 2022, periodo d'imposta di trasferimento della residenza fiscale in Italia, e per i quattro periodi d'imposta successivi.

[Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 314/E/2022](#)



## La circolare tributaria n. 24/2022

### Accertamento

---

#### **Non serve l'avviso di recupero se l'accertamento si basa su dichiarazioni tributarie**

In tema di controlli delle dichiarazioni tributarie, l'attività dell'ufficio accertatore, correlata alla contestazione di detrazioni e crediti indicati dal contribuente, qualora nasca da una verifica di dati indicati da quest'ultimo e dalle incongruenze dagli stessi risultanti, non implica valutazioni, sicché è legittima l'iscrizione a ruolo della maggiore imposta ai sensi del D.P.R. 600/1973, articolo 36-*bis* e del D.P.R. 633/1972, articolo 54-*bis*, non essendo necessario un previo avviso di recupero (cfr. sentenze n. 24747/2020, n. 29582/2018 e n. 4360/2017).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16957 – 27 aprile 2022 – 25 maggio 2022](#)

#### **Parametri per l'individuazione della residenza fiscale**

In tema d'imposte sui redditi, in base all'articolo 2, comma 2, Tuir, la residenza fiscale in Italia non può essere esclusa solo con l'iscrizione del cittadino nell'anagrafe dei residenti all'estero (Aire), qualora il soggetto abbia nel territorio dello Stato il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari e interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va temperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi. Tale conclusione non è contraddetta dalla Convenzione tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni (ratificata e resa esecutiva con la L. 943/1978) in quanto, ai sensi dell'articolo 4 del testo dell'accordo, il concetto di residenza fiscale può ben ricollegarsi, ove non sia possibile l'utilizzazione di diversi criteri, al centro degli interessi vitali, ossia al luogo con il quale il soggetto ha più stretto collegamento sotto il profilo degli interessi personali e patrimoniali (cfr. sentenze n. 32992/2018 e n. 24246/2011).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16954 – 13 aprile 2022 – 25 maggio 2022](#)

#### **Ipotesi di elusività per la creazione *ad hoc* di una società per la successiva cessione delle quote**

In materia tributaria, integra operazione elusiva, ai sensi dell'articolo 10, L. 408/1990, l'acquisto di terreni edificabili, da parte di una società immobiliare, realizzato tramite una cessione in suo favore, esente da Iva ma priva di reali giustificazioni economiche, di quote di società a tale scopo costituita dall'alienante, dovendosi escludere che il contribuente possa conseguire indebiti vantaggi fiscali mediante l'uso distorto, pur se non contrastante con alcuna specifica disposizione, di strumenti giuridici idonei ad ottenere un'agevolazione o un risparmio d'imposta, in difetto di ragioni economicamente apprezzabili dell'operazione diverse dalla mera aspettativa di quei benefici (cfr. sentenza n. 653/2014).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 16703 – 4 maggio 2022 – 24 maggio 2022](#)

### Contenzioso tributario

---

#### **Il fallimento non comporta la perdita assoluta di capacità di stare in giudizio**

La perdita della capacità di stare in giudizio del fallito, a seguito della dichiarazione di fallimento, nelle controversie concernenti i rapporti patrimoniali compresi nel fallimento, a eccezione delle ipotesi in cui egli agisca per la tutela di diritti strettamente personali o l'amministrazione fallimentare sia rimasta

inerte con riferimento ai suddetti rapporti patrimoniali, manifestando indifferenza nei confronti del processo, non è assoluta, ma relativa alla massa dei creditori, alla quale soltanto - e per essa al curatore - è consentito ecceperla, con la conseguenza che, se il curatore rimane inerte e il fallito agisce per proprio conto, la controparte non è legittimata a proporre l'eccezione, né il giudice può rilevare d'ufficio il difetto di capacità, e il processo continua validamente tra le parti originarie, tra le quali soltanto avrà efficacia la sentenza finale, salva la facoltà del curatore di profittare dell'eventuale risultato utile del giudizio in forza del sistema di cui agli articoli 42 e 44, L.F. (cfr. sentenze n. 3558/2020, n. 27277/2016, n. 614/2016, n. 9434/2014, n. 22295/2012 e n. 5226/2011).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16968 – 13 aprile 2022 – 25 maggio 2022](#)

### **Impugnabili ruolo ed estratto di ruolo non notificati**

Il contribuente può impugnare, con l'estratto di ruolo, il ruolo e la cartella di pagamento ove essi non siano mai stati notificati, non essendo a ciò di ostacolo il disposto dell'articolo 19, comma 3, ultima parte, D. Lgs. 546/1992, perché una lettura costituzionalmente orientata impone di ritenere che la previsione, ivi contenuta, dell'impugnabilità dell'atto precedente non notificato unitamente all'atto successivo notificato non costituisca l'unica possibilità di far valere la mancanza di una valida notifica dell'atto precedente, del quale il contribuente sia comunque venuto legittimamente a conoscenza, e non escluda quindi la possibilità di far valere tale mancanza anche prima, giacché l'esercizio del diritto alla tutela giurisdizionale non può essere compresso, ritardato, reso più difficile o gravoso, ove non ricorra la stringente necessità di garantire diritti o interessi di pari rilievo, rispetto ai quali si ponga un concreto problema di reciproca limitazione (cfr. sentenza n. 27799/2018).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16870 – 8 marzo 2022 – 25 maggio 2022](#)

### **I doveri nel giudizio di ottemperanza**

Nel giudizio tributario di ottemperanza di cui all'articolo 70, D.Lgs. 546/1992, il giudice dell'ottemperanza, adito dal contribuente per l'esecuzione del giudicato scaturente da decisione ricognitiva del diritto al rimborso d'imposte per effetto di benefici fiscali accordati in conseguenza di eventi calamitosi, deve accertare la disponibilità degli appositi fondi stanziati ai sensi dell'articolo 1, comma 665, L. 190/2014 - come modificato dall'articolo 16-*octies*, D.L. 91/2017 e dall'articolo 29, D.L. 162/2019- e, in caso di verificata incapienza, deve attivare, con determinazioni specifiche anche tramite la nomina di un commissario *ad acta*, le procedure particolari previste dalla normativa di contabilità pubblica per dare completa esecuzione alla decisione del giudice di merito, compresa l'emissione dello speciale ordine di pagamento in conto sospeso, non essendo desumibile dalla normativa di riferimento, interpretata alla luce dei principi costituzionali e convenzionali, alcuna possibile falcidia di diritti patrimoniali del contribuente giuridicamente accertati.

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16830 – 18 maggio 2022 – 24 maggio 2022](#)

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16829 – 18 maggio 2022 – 24 maggio 2022](#)

### **Corretta la notifica dell'ingiunzione all'accomandatario**

La notificazione dell'ingiunzione fiscale a una Sas è correttamente effettuata direttamente all'accomandatario, poiché egli, ex articolo 2313, cod. civ., è solidalmente responsabile dei debiti sociali senza che rilevi, a inficiarne la validità, la mancata indicazione di tale qualità, ove la stessa non sia in contestazione tra le parti (cfr. sentenza n. 29915/2018).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 16826 – 13 aprile 2022 – 24 maggio 2022](#)

### Corretto calcolo dei termini processuali

Nel computo dei termini processuali mensili o annuali, fra i quali è compreso quello di decadenza dall'impugnazione ex articolo 327, c.p.c., si osserva, a norma degli articoli 155, comma 2, c.p.c., e 2963, comma 4, cod.civ., il sistema della computazione civile non *ex numero* bensì *ex nominatione dierum*, nel senso che il decorso del tempo si ha, indipendentemente dall'effettivo numero dei giorni compresi nel rispettivo periodo, allo spirare del giorno corrispondente a quello del mese iniziale; analogamente si deve procedere quando il termine di decadenza interferisca con il periodo di sospensione feriale dei termini, sicché per calcolare i termini di decadenza dal gravame non occorre tenere conto dei giorni compresi tra il primo e trentunesimo giorno agosto di ciascun anno (cfr. sentenza n. 17640/2020 e ordinanza n. 15029/2020).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 1662 – 11 maggio 2022 – 23 maggio 2022](#)

### Criteri di compensazione applicabili al giudizio tributario

In tema di compensazione, i principi generali enunciati dall'articolo 1242, comma 1, cod.civ., circa l'efficacia estintiva dei 2 debiti da essa derivante e la sua non rilevabilità d'ufficio dal giudice, sono applicabili anche al giudizio tributario, con la conseguenza che la relativa eccezione non può essere sollevata neppure dall'Amministrazione finanziaria in grado di appello ai sensi dell'articolo 57, D.Lgs. 546/1992, trattandosi di eccezione in senso proprio o stretto (cfr. ordinanza n. 24220/2020).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16095 – 24 febbraio 2022 – 19 maggio 2022](#)

## Irpef

---

### Limiti quantitativi per i rimborsi Irpef

In tema di rimborso Irpef, i limiti quantitativi introdotti dall'articolo 16-*octies*, D.L. 91/2017 si applicano ai giudizi esecutivi instaurati dopo la relativa entrata in vigore, essendo indifferente che il titolo esecutivo azionato derivi da un accertamento in via amministrativa compiuto dall'amministrazione fiscale o dal passaggio in giudicato della sentenza resa all'esito dell'instaurazione del giudizio di accertamento del diritto alla ripetizione della maggiore imposta versata (cfr. sentenza n. 28108/2021).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16830 – 18 maggio 2022 – 24 maggio 2022](#)

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16829 – 18 maggio 2022 – 24 maggio 2022](#)

## Istituti deflattivi

---

### La natura dell'accertamento con adesione

In materia tributaria, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, a un atto di diritto privato, sicché esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, né di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel D.Lgs. 218/1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (cfr. sentenza n. 14568/2021).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16675 – 5 aprile 2022 – 24 maggio 2022](#)

## Iva

---

### L'attività occasionale non rileva ai fini del *pro rata*

In tema di Iva, costituiscono proventi di un'attività strumentale e accessoria, tale da non concorrere al calcolo della percentuale di detraibilità *pro rata* dell'Iva, quelli derivanti da un'attività assolutamente episodica e, quindi, estranea all'attività propria dell'impresa contribuente, dovendosi accertare detta occasionalità in concreto e non in base alle mere previsioni statutarie, avuto riguardo all'attività svolta in via prevalente dall'impresa, con particolare riferimento all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (Cassazione n. 12689/2020 e n. 8813/2019). La natura dell'attività (occasionale o caratteristica) va, poi, stabilita - ai fini della ricomprensione nel calcolo del *pro rata* - avuto riguardo all'attività svolta in modo prevalente dall'impresa, con particolare riguardo all'ammontare complessivo dei ricavi derivanti dall'una, rispetto a quelli provenienti dall'altra attività (cfr. sentenze n. 12689/2020, n. 2902/2019, n. 6486/2018 e n. 7654/2017).

[Cassazione – sezione V – sentenza n. 16674 – 5 aprile 2022 – 24 maggio 2022](#)

## Operazioni straordinarie

---

### La beneficiaria della scissione risponde per i debiti anteriori della scissa

In tema di scissione societaria, la società beneficiaria è solidalmente responsabile per i debiti erariali della società scissa relativi a periodi d'imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione produce effetti, e può essere richiesta del pagamento di tali debiti senza oneri di avvisi o altri adempimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria, non pregiudicando tale disciplina il diritto di difesa della società beneficiaria la quale è a conoscenza della situazione debitoria della società scissa, ivi comprese le pendenze tributarie, e può dedurre, in sede di opposizione alla cartella, ogni argomentazione per contestare la pretesa impositiva; che, pertanto, notificato l'avviso di accertamento (ovvero, come nella specie, la cartella di pagamento) nei confronti della società scissa o designata, anche in epoca successiva all'efficacia della scissione, non vi è necessità di rinnovare la notifica, né di integrare il contenuto della cartella di pagamento nei confronti della società beneficiaria (cfr. sentenze n. 16710/2019 e n. 23342/2016).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16561 – 26 aprile 2022 – 23 maggio 2022](#)

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16560 – 26 aprile 2022 – 23 maggio 2022](#)

## Reddito di impresa

---

### Onere della prova nei costi infragruppo

In materia di costi c.d. infragruppo, laddove la società capofila di un gruppo di imprese decida di fornire servizi o curare direttamente le attività di interesse comune alle società del gruppo, ripartendone i costi tra di esse, al fine di coordinare le scelte operative delle aziende formalmente autonome e ridurre i costi di gestione, l'onere della prova in ordine all'esistenza e all'inerenza dei costi sopportati grava sulla società che affermi di aver ricevuto il servizio, occorrendo, affinché il corrispettivo riconosciuto alla capogruppo sia deducibile e detraibile, che la controllata tragga dal servizio remunerato un'effettiva utilità e che quest'ultima sia obiettivamente determinabile ed adeguatamente documentata. La deducibilità è, pertanto, subordinata all'effettività e ineranza della spesa in ordine all'attività di impresa esercitata dalla controllata e al reale vantaggio che ne sia derivato a quest'ultima sulla quale grava l'onere di specifica allegazione degli elementi necessari per determinare l'utilità effettiva o potenziale

dei costi sostenuti per ottenere i servizi prestati dalla controllante.(cfr. sentenze n. 19373/2021, n. 6820/2020, n. 17535/2019, n. 32422/2018, n. 23164/2017, n. 23027/2015 e n. 16480/2014).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 16689 – 20 aprile 2022 – 24 maggio 2022](#)

### **Stock lending come l'usufrutto**

In tema di imposte sui redditi, l'operazione di *stock lending*, ossia di prestito di azioni, che preveda, a favore del mutuatario, il diritto all'incasso dei dividendi dietro versamento al mutuante di una commissione (corrispondente, o meno, all'ammontare dei dividendi riscossi) realizza il medesimo fenomeno economico dell'usufrutto di azioni, senza che rilevi, ai fini tributari, che in un caso si verta su un diritto reale e, nell'altro, su un diritto di credito, sicché è soggetta ai limiti previsti dall'articolo 109, comma 8, Tuir, restando il versamento della commissione costo indeducibile (cfr. sentenze n. 6276/2022, n. 16145/2021, n. 9628/2021, n. 8061/2021, n. 20424/2020 e n. 11872/2017).

[Cassazione – sezione V – ordinanza n. 16685 – 21 marzo 2022 – 24 maggio 2022](#)

## Registro

---

### **Ammissa la prima casa anche in ipotesi di accorpamento di più unità**

In tema di agevolazioni tributarie, i benefici fiscali per l'acquisto della c.d. prima casa spettano anche nel caso di accorpamento di più unità immobiliari finitime costituenti nel loro insieme un'unica abitazione, purché entro il termine triennale di decadenza, corrispondente a quello concesso all'Amministrazione finanziaria per l'esercizio dei poteri di accertamento, si verifichi l'effettiva unificazione di dette unità immobiliari, il cui onere probatorio grava sul contribuente, senza necessità che, entro lo stesso termine, si sia provveduto anche all'accatastamento dell'unica unità abitativa così realizzata (cfr. sentenze n. 21614/2020 e n. 11322/2020).

[Cassazione – sezione VI – ordinanza n. 16947 – 13 aprile 2022 – 25 maggio 2022](#)

### **Riscossione dell'imposta sugli atti giudiziari**

In tema di imposta proporzionale di registro prevista dall'articolo 37, D.P.R. 131/1986 sugli atti dell'Autorità giudiziaria in materia di controversie civili, l'Amministrazione finanziaria che abbia bene emesso, inizialmente, l'avviso di liquidazione dell'imposta principale e la relativa cartella esattoriale ma che non abbia riscosso coattivamente le imposte è, pure se soccombente nel giudizio tributario instaurato contro questi atti, priva di interesse a ricorrere per cassazione, una volta venuta definitivamente meno la decisione che ha giustificato la liquidazione dell'imposta essendo illogico sostenere la tesi relativa alla necessità di un pagamento, non più preventivo, dell'imposta, cui dovrebbe seguire l'immediato rimborso della stessa (*ex plurimis* sentenza n. 15645/2019).

[Cassazione – sezione V - ordinanza n. 16700 – 28 aprile 2022 – 24 maggio 2022](#)

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Estemporaneità o perennità dei presupposti delle definizioni in adesione

Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 16675/2022](#), affronta il caso dell'accertamento di una annualità che si discosta da quelli che sembrano i presupposti della definizione in adesione di un'altra annualità.

L'Agenzia delle entrate notificava a un socio di una Spa un avviso di accertamento per il recupero a tassazione di dividendi non dichiarati. L'ufficio locale, infatti, aveva ricevuto, dall'ufficio grandi contribuenti della competente DRE e dall'ufficio per il contrasto degli illeciti fiscali e internazionali della Direzione centrale accertamento, una segnalazione in merito al collocamento delle azioni della società in una *holding* di partecipazione. Le azioni in questione erano state attribuite alla *holding* mediante molteplici cessioni, anziché mediante le più tipiche operazioni di conferimento, cosicché l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto abusiva la complessiva condotta, in quanto riconducibile all'obiettivo di dissimulare malcelate plusvalenze, oltre che effettive distribuzioni di dividendi con le quali si erano di fatto ripianati dei debiti. Muovendo dalla premessa del disegno elusivo, l'Amministrazione finanziaria aveva dapprima contestato l'omessa dichiarazione della plusvalenza da conferimento, con riguardo all'annualità in cui la cessione che avrebbe dissimulato l'effettivo conferimento era stata posta in essere, e per gli anni d'imposta successivi aveva contestato l'omessa dichiarazione dei dividendi asseritamente distribuiti.

All'esito dell'impugnazione dell'atto impositivo, la CTP rigettava il ricorso, così come poi la CTR respingeva il gravame frapposto da parte privata soccombente in primo grado.

Per tale ragione, il contribuente, nelle more dichiarato fallito e dunque rappresentato dal legittimato curatore della procedura, si rivolge alla Suprema Corte per vedere cassata la sentenza di *secondae curae* anche sotto il profilo della frustrazione dell'affidamento ingenerato dalla condotta procedimentale dell'Agenzia delle entrate, che in sede di atto di adesione sottoscritto dalle parti in relazione a un'altra annualità aveva qualificato la medesima operazione come cessione, non già come conferimento di azioni. Per vero si trattava della stessa società conferitaria, ossia della medesima *holding*, e di altre parti

conferenti, nella specie di 2 società fiduciarie per conto dello stesso socio fiduciante e di altri 3 soci fiducianti. Si trattava, inoltre, dell'annualità in cui erano stati posti in essere i conferimenti, di talché per quel periodo d'imposta si discuteva di plusvalenza non dichiarata.

Lamenta parte privata, nel dettaglio dei riferimenti normativi rispetto ai quali è rubricato il motivo d'impugnazione per cassazione, la violazione e la falsa applicazione dell'[articolo 2](#), comma 3, D.Lgs. 218/1997, in materia di non integrabilità e non modificabilità (irretrattabilità) della definizione di un atto impositivo alla conclusione del procedimento di accertamento con adesione, nonché dell'[articolo 10](#), L. 212/2000, in materia di tutela dell'affidamento, il tutto in parametro dell'[articolo 360](#), comma 1, n. 3, c.p.c. (violazione di legge).

I giudici di piazza Cavour la pensano diversamente e considerano l'ufficio vincolato dall'irretrattabilità dell'atto di adesione limitatamente all'anno d'imposta interessato dal procedimento di accertamento con adesione concluso con la sottoscrizione del relativo atto.

Il disegno elusivo ravvisato dall'ufficio, annota la Corte, avrebbe avuto una duplice finalità: neutralizzare la plusvalenza da conferimento nell'anno della stipula della cessione da un lato; eliminare il flusso finanziario tassato derivante dalla distribuzione dei dividendi, facendolo apparire pagamento del prezzo di cessione della partecipazione.

Come era stato valutato il disegno complessivo, in sede di definizione in adesione, con riferimento all'annualità per la quale era stata contestata l'omessa dichiarazione della plusvalenza da conferimento? Come una cessione, tanto che il prezzo della cessione delle partecipazioni era stato rettificato in aumento, in base al patrimonio netto contabile della società alla data dell'operazione come risultante dal verbale di assemblea, con emersione della relativa plusvalenza da cessione delle partecipazioni. Di qui, il reddito di ciascun socio era stato tassato in ragione della differenza tra il prezzo di cessione accertato (valore di cessione) e il valore fiscale di acquisto della partecipazione. Una volta qualificata l'operazione come cessione, sostiene il contribuente, rimarrebbe preclusa all'Agenzia delle entrate la possibilità di assoggettare a tassazione la presunta distribuzione di dividendi, che è figlia del presupposto del conferimento, non già della cessione delle partecipazioni.

Il vincolo dell'irretrattabilità dell'atto di adesione, osserva in conclusione la Suprema Corte, nei confronti sia del contribuente sia dell'Amministrazione finanziaria *“preclude a quest'ultima una ulteriore attività accertatrice (salve le deroghe previste dal D.Lgs. 218/1997, articolo 2, comma 4) solo per il periodo di imposta interessato dall'accordo, che costituisce il limite oggettivo della definizione concordata fra le parti, definizione che peraltro, nel caso di specie, ebbe a oggetto soltanto il quantum debeatur della pretesa impositiva, essendo in discussione unicamente la plusvalenza derivante dalla cessione. Al contrario, per gli*

*altri periodi d'imposta, l'accertamento con adesione non ha carattere vincolante per le parti, non potendo certo essere paragonato a un giudicato, con gli effetti esterni tipici di questo, con particolare riferimento ai presupposti fattuali posti a fondamento della pretesa impositiva”.*

Fin qui i giudici di piazza Cavour estrapolano dalla *littera legis* il precetto, per poi proseguire con una riflessione sulla natura dell'atto di adesione: *“in materia tributaria, l'accertamento con adesione, pur essendo il risultato di un accordo tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente, costituisce una forma di esercizio del potere impositivo, non assimilabile, in quanto tale, a un atto di diritto privato, sicchè esso non ha natura di atto amministrativo unilaterale, nè di contratto di transazione, stante la disparità delle parti e l'assenza di discrezionalità in ordine alla pretesa tributaria, ma configura un accordo di diritto pubblico, il quale, in ragione di ciò, non è soggetto alle disposizioni del codice civile in tema di transazione, ma alla speciale disciplina pubblicistica contenuta nel D.Lgs. 218/1997, avente carattere cogente siccome afferente all'obbligazione tributaria, ai suoi presupposti e alla base imponibile (in tal senso Cassazione n. 14568/2021)”.* Di qui, la Corte passa dal dogma definitorio all'applicazione concreta nel caso in cui la tassazione di un'annualità risulti concettualmente derivata dalla tassazione di un'altra: *“proprio il profilo dell'accordo, tuttavia, limita l'efficacia dell'accertamento entro i limiti (contenutistici e temporali) in cui tale accordo si è formato, non potendosi quindi estendere l'efficacia di tale accordo, con riferimento ai presupposti e al periodo dell'imposta, oltre i termini e i limiti in esso indicati. In ragione di ciò, non può certo affermarsi che l'Amministrazione finanziaria, procedendo all'accertamento per gli anni successivi, abbia violato il canone di correttezza di cui alla L. 212/2000, articolo 10, comma 1, (c.d. statuto del contribuente), non potendosi certo considerare l'accordo raggiunto per un determinato periodo d'imposta ostativo con riferimento ad accertamenti relativi a periodi d'imposta successivi, tanto più che, essendosi in presenza di comportamenti elusivi, il contribuente non può considerarsi sorpreso dall'attività accertatrice dell'Amministrazione finanziaria”.*

Possiamo riassumere l'argomento in questi termini: per il contribuente la lusinga rappresentata dall'estensione di un risultato appetibile di un'annualità sulle altre annualità per le quali il termine decadenziale ancora non sia spirato, inevitabilmente, è consistente. Allora, molti fanno affidamento sull'effetto espansivo dell'adesione *“esterna”*, senza distinguere tra imposte periodiche in relazione alle quali vengono in rilievo circostanze di fatto che, per legge, hanno efficacia permanente o pluriennale e imposte periodiche con riferimento alle quali vengono in rilievo questioni interpretative, di categoria qualificatoria. Nel primo caso, la leva dell'affidamento si scontra – e va temperato – con il principio di autonomia dei periodi d'imposta e, nella ricerca di un equilibrio, l'argomento del vincolo dell'Amministrazione finanziaria all'atto, non integrabile, non modificabile e dunque irretrattabile,

sancito dalla legge con riferimento all'arco temporale rispetto al quale esso spiega la propria efficacia pare convincente. Nel secondo caso, invece, la leva dell'affidamento si scontra – e va temperato – con un altro principio, non menzionato dalla Corte, quello dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria. In tale ottica, la lettura del vincolo dell'Amministrazione finanziaria, in indissolubile nesso con l'annualità interessata, si appalesa *prima facie* di solare chiarezza, ma potrebbe rivelarsi a un più approfondito esame piuttosto miope. Eppure, c'è un particolare, sempre tra quelli non citati dalla Suprema Corte in motivazione, che non pare trascurabile: un conto è il caso in cui la qualificazione dell'operazione sia riferibile al primo periodo d'imposta accertato, mentre la quantificazione delle imposte, che dalla qualificazione conseguano, sia valutata nelle annualità successive. Si pensi all'acquisto di un bene e alla deduzione degli ammortamenti, per esempio. In tal caso, la definizione in adesione della qualificazione acquisto, in luogo della qualificazione noleggio, sempre in via esemplificativa, ingenera nel contribuente l'affidamento circa la deducibilità degli ammortamenti. Allora, parrebbe davvero asistemico ritenere l'Amministrazione finanziaria non vincolata alla qualificazione della fattispecie definita in sede procedimentale e davvero miope la lettura della norma con gli occhiali della libertà concessa dall'autonomia dei periodi d'imposta. Un altro conto è l'ipotesi in cui in relazione alla prima annualità si discuta del solo *quantum* di una determinata operazione, senza nemmeno sfiorare l'argomento dell'*an*, e solo successivamente si indaghi il profilo dell'*an* della medesima operazione. In tal caso, la lettura della Corte, che pure ha fatto gridare molti allo scandalo, sembrerebbe più aderente ai principi generali: la definizione del *quantum* conseguirebbe a una ammissione senza concessione della reale natura dell'*an*. In tale contesto, l'aspetto rilevante non sarebbe tanto il fatto che il contribuente incorso nella condotta abusiva non potrebbe rimanere sorpreso dalla contestazione (fatto che viene citato confondendo l'ipotesi con la tesi), quanto il fatto che la prima definizione ha natura essenzialmente liquidatoria, mentre la seconda ha natura più tipicamente istruttoria e accertativa. L'esempio si arricchirebbe di maggior vigore, laddove si considerasse la definizione nel *quantum* ai fini di un comparto impositivo e la valutazione della qualificazione ai fini di un comparto impositivo differente. Ancora una volta, la stringatezza della motivazione della Corte, che sempre più spesso ormai si articola in una sequenza logica di citazioni di precedenti, non sempre idonee a rendere conto della peculiare fattispecie in contestazione, ci impedisce di comprendere se il risultato sarebbe stato lo stesso nel caso in cui la definizione della prima annualità avesse riguardato i profili qualificatori e la seconda annualità fosse stata interessata da sembianze meramente liquidatorie e in tale ipotesi quale peso sarebbe stato attribuito al principio dell'indisponibilità dell'obbligazione tributaria.

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Presunzione di sottoscrizione degli atti processuali digitali

Mara Pilla - dottore commercialista e revisore legale

Per il processo civile e per quello penale, l'[articolo 11](#), D.M. 44/2011 (Ministero della giustizia), stabilisce il formato degli atti processuali digitali, che devono essere privi di elementi attivi e redatti nei formati previsti dalle specifiche tecniche di cui all'[articolo 34](#), D.M. 44/2011. Quest'ultima norma rimanda ai provvedimenti del Ministero della giustizia, tra cui il più recente (quello del [16 aprile 2014](#)), all'articolo 12, individua i requisiti dell'atto del processo in forma di documento informatico, da depositare telematicamente all'ufficio giudiziario: formato PDF; assenza di elementi attivi; origine dalla trasformazione di un documento testuale, senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti (sono escluse le scansioni di immagini); sottoscrizione con firma digitale o firma elettronica qualificata esterna secondo una struttura specifica (il *file* è corredato da un altro *file* in formato XML, che contiene le informazioni strutturate nonché tutte le informazioni della nota di iscrizione a ruolo, e che rispetta gli XSD – *schema definition language* – previsti ed è denominato DatiAtto.xml nonché sottoscritto con firma digitale o firma elettronica qualificata. La struttura del documento firmato è PAdES-BES (o PAdES Part 3) o CAdES-BES; il certificato di firma è inserito nella busta crittografica; la modalità di apposizione della firma digitale o della firma elettronica qualificata è del tipo firme multiple indipendenti o parallele, e prevede che uno o più soggetti firmino, ognuno con la propria chiave privata, lo stesso documento o contenuto della busta. L'ordine di apposizione delle firme dei firmatari non è significativo e un'alterazione dell'ordinamento delle firme non pregiudica la validità della busta crittografica; nel caso del formato CAdES il *file* generato si presenta con un'unica estensione p7m).

Per il processo tributario, l'[articolo 16-bis](#), comma 3, D.Lgs. 546/1992, come modificato dal D.L. 119/2018, convertito con modificazioni in L. 136/2018, stabilisce che le parti, i consulenti e gli organi tecnici notificano e depositano gli atti processuali esclusivamente con modalità telematiche, secondo le disposizioni del D.M. 163/2013 (Regolamento recante la disciplina dell'uso di strumenti informatici e telematici nel processo tributario in attuazione delle disposizioni contenute nell'[articolo 39](#), comma 8, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. 111/2011) e dei successivi decreti di attuazione. L'[articolo 2](#), D.M. 163/2013, contempla atti formati come documenti informatici sottoscritti con firma

## PTT difensori in cerca di nuovi principi generali

elettronica qualificata o firma digitale, da notificare e depositare con modalità informatiche. Nel processo tributario, oltre al D.M. 163/2013, il riferimento è rappresentato dal D.M. 4 agosto 2015 (regolamento Sigit), che all'[articolo 10](#), individua lo *standard* degli atti processuali in forma di documento informatico: formati PDF/A-1a o PDF/A-1b; assenza di elementi attivi; redazione tramite l'utilizzo di appositi strumenti *software* senza restrizioni per le operazioni di selezione e copia di parti (non ammessa la copia per immagine su supporto informatico di documento analogico); sottoscrizione con firma elettronica qualificata o firma digitale.

La Corte di Cassazione penale, con [sentenza n. 19273/2022](#), ammette che l'estensione ".p7m", riscontrata nella denominazione di un *file* trasmesso a mezzo posta elettronica certificata, dimostra inequivocabilmente che su quel *file* è stata apposta la firma digitale.

La Corte di Appello dichiarava l'inammissibilità di un'istanza di revisione, presentata a mezzo posta elettronica certificata, ritenendo che l'atto non recasse la firma digitale e fosse stato inviato a un indirizzo pec diverso da quello individuato dal Direttore generale dei sistemi informativi (l'[articolo 24](#), comma 4, D.L. 137/2020, convertito con modificazioni in L. 176/2020, disciplina i depositi a mezzo pec nell'ottica della semplificazione degli adempimenti adottata nel periodo dell'emergenza pandemica).

La parte soccombente si rivolge allora alla Suprema Corte per lamentare l'illegittimità della declaratoria di inammissibilità nella misura in cui essa era stata adottata per mancanza di firma elettronica, mentre la prova della trasmissione di un *file* con estensione "PDF.p7m" costituisce anche prova dell'avvenuta sottoscrizione con firma digitale.

La Corte di Cassazione aderisce alla tesi della difesa: *"il primo motivo di ricorso è fondato, in quanto dalla copia della mail inviata - consultabile in considerazione della natura processuale dell'eccezione - risulta che effettivamente il file inviato aveva l'estensione .p7m che contraddistingue i file con firma digitale CAdES. La giurisprudenza civile, che per prima è stata investita di tali tematiche, ha chiarito che in tema di processo telematico, a norma dell'articolo 12 del decreto dirigenziale del 16 aprile 2014, di cui al D.M. 44/2011, articolo 34, - Ministero della giustizia -, in conformità agli standard previsti dal Regolamento UE 910/2014 e alla relativa decisione di esecuzione n. 1506/2015, le firme digitali di tipo CAdES e di tipo PAdES sono entrambe ammesse e equivalenti, sia pure con le differenti estensioni .p7m e ".pdf (Cassazione SS.UU. n. 10266/2018). Analogo principio va affermato anche nell'ambito del giudizio penale, posto che lo strumento informativo soggiace alla medesima disciplina, sicché deve affermarsi il principio secondo cui il file, inviato mediante posta elettronica certificata, avente estensione .p7m deve ritenersi sottoscritto con firma digitale".* Osserviamo come la Corte, pur aderendo all'indirizzo consolidato dell'equivalenza tra la firma Cades e la firma Pades, questione sulla quale non c'è più discussione da tempo, non ritiene vada esperita

un'ispezione di tipo informatico sul *file* prodotto a mezzo posta elettronica certificata, come non contemplasse *file* di formato “.p7m”, *prima facie* firmati digitalmente in modo perfettamente rituale, che si rivelano aun esame più approfondito connotati da criticità. Si pensi al caso della sottoscrizione con firma digitale collegata a un certificato scaduto, piuttosto che al caso della sottoscrizione con errore (ad esempio, validità della firma sconosciuta, che corrisponde alla mancata inclusione dell'identità del firmatario nell'elenco dei certificati affidabili). Pertanto, se la pronuncia è solare nel riconoscere la fondatezza della presunzione di sottoscrizione degli atti processuali digitali di formato “.p7m”, sarebbe stato d'interesse un approfondimento sulla validità della firma digitale apposta.

Quanto al profilo della notificazione a indirizzo non di posta elettronica certificata diverso da quello ritualmente previsto, la Corte afferma di dover valutare se *“tale irregolarità determini o meno l'inammissibilità dell'istanza”*. Per il ricorrente la risposta non è favorevole: *“in considerazione della natura emergenziale della previsione e della necessità di far fronte all'afflusso di un numero elevato di impugnazioni secondo modalità non sperimentate in precedenza, il Legislatore si è premurato di individuare un numero ridotto di indirizzi di posta elettronica deputati a ricevere tali atti, al fine di consentire agli uffici giudiziari di poter garantire la sicura rilevazione delle impugnazioni pervenute.*

*Quanto detto consente di affermare che la previsione espressa dell'inammissibilità del ricorso inviato a un indirizzo di posta elettronica certificato diverso da quello indicato nel provvedimento del DIGISIA non è suscettibile di sanatoria, neppure nel caso in cui l'atto sia effettivamente giunto all'organo deputato a decidere sull'istanza. Va ribadito, infatti, il principio generale secondo cui le cause di inammissibilità, a differenza di quelle di nullità non assolute, non sono soggette a sanatoria (si veda, sia pur con riferimento a diversa fattispecie, n. 20356/2020)”*.

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Procedura di rimborso Iva per i soggetti non residenti

Marco Peirola - dottore commercialista e componente del *Fiscal Committee della Confédération Fiscale Européenne*

Con la [risposta a interpello n. 248/E/2022](#), l'Agenzia delle entrate è nuovamente intervenuta in merito ai riflessi dell'identificazione Iva diretta o della nomina del rappresentante fiscale in Italia ai fini del rimborso dell'Iva chiesto dal soggetto non residente.

In linea con le indicazioni rese nella [risposta a interpello n. 359/E/2021](#), riferita ai soggetti residenti in altro Stato UE, con il nuovo documento di prassi è stato precisato che, anche per i soggetti residenti al di fuori della UE, l'identificazione Iva nel territorio dello Stato non preclude il rimborso di cui all'[articolo 38-ter](#), D.P.R. 633/1972.

Una specifica limitazione si pone, tuttavia, nel caso in cui l'imposta che s'intende chiedere in restituzione è quella assolta in dogana per i beni oggetto di importazione, le cui bollette doganali sono intestate al rappresentante fiscale del soggetto *extra* UE.

L'occasione è utile per riepilogare la disciplina del rimborso Iva di cui agli articoli 38-*bis*1, 38-*bis*2 e 38-*ter*, D.P.R. 633/1972 alla luce delle più recenti interpretazioni di prassi e giurisprudenza.

## Rimborso Iva per acquisti di beni/servizi in altri Paesi UE

L'articolo 38-*bis*1, D.P.R. 633/1972, in recepimento della Direttiva 2008/9/CE, disciplina i rimborsi Iva chiesti dagli operatori italiani per gli acquisti e le importazioni effettuati in altri Paesi membri della UE.

### Soggetti che possono chiedere il rimborso

In base all'[articolo 3](#), § 1, lettera a), Direttiva 2008/9/CE, il richiedente, nel periodo di riferimento, non deve avere, nello Stato membro di rimborso:

- la sede della propria attività;
- una stabile organizzazione dalla quale vengono effettuate operazioni commerciali;
- in mancanza della sede o di una stabile organizzazione, il proprio domicilio o residenza.

Il rimborso è ammesso se, per mezzo della stabile organizzazione, non sono state effettuate operazioni attive imponibili nello Stato membro di rimborso<sup>1</sup>.

L'identificazione, diretta o per mezzo del rappresentante fiscale, del richiedente nello Stato membro di rimborso non preclude la restituzione dell'imposta, tant'è che la Corte di Giustizia ha affermato che un soggetto passivo stabilito in uno Stato membro, che abbia effettuato cessioni di beni territorialmente rilevanti in un altro Stato membro, ivi soggette a *reverse charge*, ha il diritto di ottenere il rimborso dell'Iva in applicazione della Direttiva n. 2008/9/CE anche se identificato, direttamente o per mezzo di un rappresentante fiscale, in tale ultimo Stato<sup>2</sup>.

### Divieto di operazioni attive nello Stato membro di rimborso

Ai sensi dell'[articolo 3](#), § 1, lettera b), Direttiva 2008/9/CE, il richiedente, nel periodo di riferimento del rimborso, non deve avere effettuato operazioni attive territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per:

- i servizi non imponibili di trasporto internazionale e relativi servizi accessori;
- le cessioni e le prestazioni soggette a *reverse charge*.

### Acquisti e importazioni con Iva detraibile

L'erogazione del rimborso presuppone che l'imposta sia detraibile in Italia, con l'avvertenza, però, che le eventuali limitazioni oggettive al diritto di detrazione, previste dallo Stato membro di rimborso, si applicano anche nei confronti del richiedente<sup>3</sup>.

Riguardo, invece, alle limitazioni soggettive, l'[articolo 6](#), Direttiva 2008/9/CE prevede che, in caso di *pro rata* di detrazione, il rimborso possa essere chiesto in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili poste in essere dal richiedente. A tal fine:

- nell'istanza di rimborso occorre indicare la percentuale di detrazione provvisoriamente applicata nell'anno in corso;
- se il *pro rata* definitivo è diverso da quello comunicato, deve essere presentata, entro l'anno solare successivo, una dichiarazione correttiva che confluisce nella nuova richiesta di rimborso relativa all'anno in corso o, se non viene presentata una nuova richiesta di rimborso, deve essere trasmessa una dichiarazione separata, correttiva dell'istanza presentata nell'anno precedente.

<sup>1</sup> Cfr. sentenze cause C-318/11 e C-319/11 del 25 ottobre 2012, Daimler e Widex e causa C-244/08 del 16 luglio 2009, Commissione/Italia.

<sup>2</sup> Cfr. sentenze causa C-242/19 dell'11 giugno 2020, CHEP Equipment Pooling e causa C-323/12 del 6 febbraio 2014, E. ON Global Commodities.

<sup>3</sup> Cfr. articolo 6, Direttiva 2008/9/CE.

In base all'[articolo 4](#), Direttiva 2008/9/CE, il rimborso è in ogni caso precluso in relazione all'Iva non dovuta, cioè a quella che, secondo la legislazione dello Stato membro di rimborso, sia stata erroneamente addebitata in fattura<sup>4</sup>.

### Valutazione preventiva dei presupposti per la richiesta di rimborso

Il Centro operativo di Pescara, in via propedeutica all'inoltro dell'istanza di rimborso allo Stato membro di rimborso, è tenuta a effettuare alcuni controlli per verificare l'esistenza delle condizioni di rimborso.

In applicazione dell'articolo 38-bis1, comma 2, D.P.R. 633/1972, l'inoltro dell'istanza viene rifiutato se il richiedente, nel periodo di riferimento del rimborso:

- non ha svolto in Italia un'attività d'impresa o di arte o professione;
- ha effettuato esclusivamente operazioni esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione;
- si è avvalso del regime di franchigia per le piccole imprese;
- si è avvalso del regime speciale per i produttori agricoli.

Il Centro operativo di Pescara, in particolare effettua i controlli di cui all'Allegato B del [provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 53471 del 1° aprile 2010](#), essendo richiesto che:

- i codici utilizzati per la descrizione dell'attività e dei beni corrispondano a quelli richiesti dallo Stato membro di rimborso;
- il periodo del rimborso non sia maggiore a un anno solare e non inferiore a un trimestre solare, salvo che si tratti del rimborso relativo alle operazioni eseguite nella parte rimanente dell'anno o nei casi di cessazione o di inizio di attività;
- i requisiti richiesti dallo Stato membro di rimborso siano rispettati nella domanda di rimborso;
- l'importo del rimborso non sia inferiore al minimo consentito, cioè a 400 euro (rimborso infrannuale) e a 50 euro (rimborso annuale);
- il *pro rata* provvisorio sia valido in base a quanto stabilito dagli articoli [174](#) e [175](#), Direttiva 2006/112/CE;
- l'ammontare dell'Iva detraibile indicato nella domanda non sia diverso da quello risultante dall'applicazione della percentuale di detrazione dichiarata.

Se il Centro operativo di Pescara accerta la mancanza di una o più delle suddette condizioni, viene negato l'inoltro dell'istanza allo Stato membro di rimborso. Contro tale decisione, che deve essere motivata e notificata all'operatore nazionale entro il termine di 15 giorni dalla data di ricezione

<sup>4</sup> Si vedano anche: Corte di Giustizia UE, sentenze causa C-566/07 del 18 giugno 2009, Stadeco e causa C-35/05 del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken.

dell'istanza, è possibile proporre ricorso secondo le modalità e nel rispetto dei termini previsti dal D.Lgs. 546/1992.

### **Periodo di riferimento dell'istanza di rimborso e importo minimo di rimborso**

Come previsto dall'[articolo 16](#), Direttiva 2008/9/CE, Il rimborso si riferisce a un periodo non superiore a un anno solare e non inferiore a 3 mesi, fermo restando che l'istanza può riguardare un periodo inferiore al trimestre se costituisce la parte residua di un anno solare.

Ai sensi dell'[articolo 17](#), Direttiva 2008/9/CE, la richiesta di rimborso relativa a un periodo infrannuale deve essere di importo almeno pari a 400 euro; ove inferiore, il rimborso può essere chiesto in relazione all'anno, purché di importo non inferiore a 50 euro.

### **Gestione delle istanze di rimborso da parte del Centro operativo di Pescara**

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato richiedono il rimborso dell'imposta assolta in un altro Stato membro in relazione a beni e servizi ivi acquistati o importati, presentando apposita istanza all'Agenzia delle entrate, esclusivamente per via telematica, avvalendosi di un portale elettronico appositamente dedicato, disponibile all'indirizzo:

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/it/web/guest/schede/rimborsi/iva-rimborsi-ue-soggetti-residenti/accedi-al-servizio-rimborsi-ue>

I soggetti in esame devono presentare la richiesta di rimborso:

- direttamente, avvalendosi del servizio telematico Entratel o *internet* (Fisconline);
- tramite gli incaricati della trasmissione telematica (ad esempio dottori commercialisti ed esperti contabili);
- avvalendosi di soggetti delegati in possesso di un'adeguata capacità tecnica, economica, finanziaria e organizzativa;
- tramite le CCIAA all'estero che abbiano ottenuto il riconoscimento governativo di cui alla L. 518/1970.

Le istanze si considerano presentate nel giorno in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del *file* contenente i dati di cui all'Allegato A del [provvedimento n. 53471 del 1° aprile 2010](#).

Al richiedente è attestata l'avvenuta ricezione della domanda mediante una ricevuta rilasciata per via telematica, salvo cause di forza maggiore, entro i 5 giorni lavorativi successivi.

Il Centro operativo di Pescara inoltra l'istanza di rimborso allo Stato membro di rimborso entro 15 giorni dalla sua ricezione, salvo il verificarsi delle cause ostative, precedentemente elencate, riscontrate in sede di controllo preliminare.

Successivamente all'inoltro dell'istanza, da parte dell'Agenzia delle entrate, allo Stato membro di rimborso, è possibile presentare un'istanza correttiva dei dati inseriti nella richiesta di rimborso originaria. In proposito, si ricorda che, nell'istanza correttiva:

- è possibile variare tutti i dati della precedente richiesta, a eccezione del Paese di rimborso, della partita Iva, del codice carica e del periodo d'imposta. Il numero delle fatture e dei documenti di importazione inseriti nella richiesta di rimborso possono essere, con l'istanza correttiva, ridotti ma non è possibile inserire nuove fatture o nuovi documenti di importazione<sup>5</sup>;
- non è possibile inserire nuove fatture o documenti di importazione, dovendo in tal caso presentare una nuova istanza di rimborso, necessariamente annuale, entro il termine del 30 settembre dell'anno successivo<sup>6</sup>.

Fermo restando che, in sede di compilazione dell'istanza, occorre inserire le fatture che giustificano il rimborso della relativa Iva, è stato precisato che:

- le note di credito vanno inserite nel quadro “*fattura*”, descrivendo i beni oggetto della nota di variazione e indicando i dati contabili del documento, vale a dire: importo, valuta, imposta con segno meno, percentuale di detrazione (dato facoltativo) e importo deducibile preceduto dal segno meno<sup>7</sup>;
- nel campo “*valuta*” deve essere indicata la valuta dello Stato membro di rimborso (euro, se quest'ultimo ha adottato la moneta unica, ovvero le altre valute nazionali, se lo Stato membro di rimborso non ha adottato l'euro)<sup>8</sup>;
- occorre spuntare l'apposita casella se la fattura per la quale si chiede il rimborso è una fattura semplificata di cui all'[articolo 238](#), Direttiva 2006/112/CE<sup>9</sup>;
- è necessario indicare il “*tax reference number*”, vale a dire il codice fiscale, qualora la controparte sia un operatore economico al quale sia stato rilasciato tale numero identificativo in luogo della partita Iva<sup>10</sup>.

#### **Sentenza Commissione/Germania (causa C-371/19 del 18 novembre 2020)**

Accogliendo il ricorso della Commissione Europea, la Corte di Giustizia ha ritenuto che la Germania, negando il rimborso dell'Iva chiesto dai soggetti non residenti ogni qual volta la richiesta sia priva della copia delle fatture o dei documenti di importazione, abbia violato la normativa comunitaria in materia, oltre che i principi della neutralità dell'imposta e dell'effetto utile del diritto al rimborso.

Ad avviso dei giudici dell'Unione Europea, il diniego del rimborso è legittimo nella sola ipotesi in cui le Autorità fiscali locali abbiano inutilmente invitato il richiedente a trasmettere i documenti mancanti, ma non anche nell'ipotesi in cui all'istanza di rimborso non siano allegati i documenti contabili che giustificano il diritto di rimborso.

<sup>5</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 25.

<sup>6</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 26.

<sup>7</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 6.

<sup>8</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 10.

<sup>9</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 12.

<sup>10</sup> Cfr. [faq dell'Agenzia delle entrate del 12 luglio 2010](#) n. 13.

**Sentenza Y (causa C-346/19 del 17 dicembre 2020)**

Qualora la richiesta di rimborso dell'Iva non contenga il numero sequenziale della fattura, ma un altro numero che consenta di identificare tale fattura e, quindi, il bene o il servizio interessato, l'Amministrazione fiscale dello Stato membro di rimborso è tenuta a considerare tale richiesta come validamente presentata. Nell'ambito della successiva valutazione, salvo il caso in cui detta Amministrazione disponga già dell'originale della fattura o di una copia della stessa, essa può chiedere al richiedente di comunicare il numero sequenziale che identifichi la fattura in modo unico e, se tale richiesta non è soddisfatta entro il termine di un mese, essa può legittimamente respingere la richiesta di rimborso.

Ai sensi dell'[articolo 15](#), Direttiva 2008/9/CE, l'istanza di rimborso deve essere presentata entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento (trimestre o anno)<sup>11</sup>. La decisione di approvazione o di rifiuto, totale o parziale, del rimborso deve essere notificata al soggetto passivo comunitario entro il termine di 4 mesi dalla data di ricevimento della richiesta. In caso di diniego, è possibile presentare ricorso con le modalità e nel rispetto dei termini previsti dal D.Lgs. 546/1992.

**Sentenza Nestrade (causa C-562/17 del 14 febbraio 2019)**

Si è trattato di definire quali siano gli effetti del provvedimento di diniego del rimborso dell'Iva chiesto da un soggetto non stabilito nella Unione Europea per gli acquisti di beni/servizi effettuati all'interno della Unione Europea. Fermo restando che gli effetti della pronuncia in esame sono applicabili anche ai rimborsi chiesti da soggetti stabiliti in uno Stato membro diverso da quello in cui sono stati posti in essere gli acquisti, il problema che si è posto è quello di stabilire se le disposizioni della XIII Direttiva CEE ostino agli Stati membri di limitare nel tempo la possibilità, per l'operatore che chiede il rimborso, di rettificare le fatture d'acquisto errate.

Nella specie, l'istante, società svizzera con posizione Iva in Spagna, ha chiesto il rimborso dell'Iva assolta sugli acquisti effettuati in Spagna, ma le Autorità fiscali locali hanno escluso la restituzione dell'imposta, in quanto le fatture d'acquisto risultavano intestate non già alla società svizzera, ma alla sua posizione Iva spagnola.

Siccome tali fatture non sono state corrette entro il termine indicato dalle Autorità fiscali, queste ultime hanno emanato il provvedimento di diniego del rimborso che, a sua volta, non è stato contestato dalla società entro il termine appositamente stabilito, diventando pertanto definitivo.

Nella situazione descritta, osserva la Corte, non è possibile sostenere che, nei confronti della società, sia stato reso impossibile o eccessivamente difficile esercitare il diritto di rimborso, a meno che le Autorità fiscali disponessero già dei dati necessari per verificare la spettanza del rimborso sulla base delle informazioni che la società aveva fornito allo Stato di rimborso nell'ambito di altre domande di restituzione dell'imposta.

Solo in questa ipotesi il diniego del rimborso sarebbe illegittimo, tenuto conto che – come già affermato dalla Corte nella sentenza *Elsacom* ([causa C-294/11 del 21 giugno 2012](#)) – *“la possibilità di proporre una domanda di rimborso delle eccedenze dell'Iva senza alcuna limitazione temporale si porrebbe in contrasto col principio della certezza del diritto, che esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'Amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione”*.

<sup>11</sup> Come stabilito dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia, il suddetto termine ha natura decadenziale (sentenza causa C-294/11 del 21 giugno 2012, *Elsacom*).

In base all'[articolo 20](#), Direttiva 2008/9/CE, entro lo stesso termine di 4 mesi dalla data di ricevimento della richiesta di rimborso, il Centro operativo di Pescara può chiedere, per via elettronica, informazioni aggiuntive al richiedente, che devono essere fornite entro 1 mese dalla richiesta. In questa ipotesi, la decisione di approvazione o di diniego del rimborso è notificata al richiedente entro il termine di 2 mesi dal giorno in cui le informazioni sono pervenute al Centro operativo di Pescara; se, invece, il richiedente non ha fornito le informazioni richieste, la decisione è notificata entro 3 mesi da giorno in cui la richiesta è pervenuta al richiedente stesso<sup>12</sup>.

In ogni caso, specifica l'[articolo 21](#), Direttiva 2008/9/CE, il periodo a disposizione per la decisione relativa a tutta la richiesta di rimborso o a parte di essa non è comunque inferiore a 6 mesi a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte del Centro operativo di Pescara; se quest'ultimo richiede ulteriori informazioni aggiuntive, la relativa decisione, per tutta o parte la richiesta di rimborso, è notificata al richiedente entro 8 mesi.

#### Sentenza Sea Chefs Cruise Services (causa C-133/18 del 2 maggio 2019)

Il tema affrontato è se il termine mensile, previsto dall'articolo 20, § 2, Direttiva 2008/9/CE, abbia natura decadenziale, nel qual caso la sua inosservanza da parte dell'istante comporta l'automatico diniego del rimborso.

Tale termine è riferito al limite temporale entro il quale devono essere trasmesse allo Stato membro di rimborso le informazioni ritenute indispensabili per decidere in merito alla restituzione dell'imposta.

In sostanza, se al suddetto termine è attribuita natura non perentoria, ma meramente ordinatoria, il soggetto al quale viene negato il rimborso per non avere ottemperato alla richiesta di informazioni entro tale termine può regolarizzare l'istanza di rimborso fornendo gli elementi di prova nell'ambito del ricorso di cui all'[articolo 23](#), Direttiva 2009/9/CE. Nel caso, invece, in cui il termine abbia natura decadenziale, il diniego del rimborso è definitivo.

La Corte ha privilegiato la natura non decadenziale e la conclusione raggiunta si riflette sulla disciplina italiana dei rimborsi Iva, dato che l'articolo 38-bis2, commi 6 e 7, D.P.R. 633/1972 prevede che il Centro operativo di Pescara, in sede di gestione delle istanze di rimborso presentate dai soggetti stabiliti in altri Stati membri, possa chiedere informazioni aggiuntive che devono essere fornite entro un mese dalla richiesta, così come previsto dal citato articolo 20, § 2, Direttiva 2006/112/CE.

I giudici dell'Unione Europea hanno rilevato, da un lato, che l'[articolo 15](#), § 1, Direttiva 2008/9 indica una serie di obblighi che il soggetto passivo deve assolvere al fine di poter beneficiare del rimborso stesso, vale a dire l'obbligo di presentazione, nel proprio Stato di stabilimento, della richiesta di rimborso "al più tardi" entro il termine previsto dalla disposizione medesima, nonché l'obbligo di fornire specifiche informazioni. Dall'altro, l'[articolo 20](#), Direttiva 2008/9 offre allo Stato membro di rimborso, laddove non ritenga di disporre di tutte le informazioni che gli consentano di decidere in merito alla richiesta di rimborso, di chiedere informazioni aggiuntive, in particolare al richiedente o alle Autorità competenti dello Stato membro di stabilimento, le quali

<sup>12</sup> Cfr. articolo 21, Direttiva 2008/9/CE.

devono essere fornite entro il termine di un mese a decorrere dalla data di ricezione della richiesta di informazioni da parte del destinatario.

Il tenore letterale di tale disposizione non consente di risolvere la questione se il termine ivi previsto abbia o meno natura decadenziale, ma – a favore del carattere non decadenziale – depone il contesto in cui la disposizione stessa si colloca nell'ambito della Direttiva 2008/9/CE.

Il rimborso viene erogato in Italia o, su domanda del richiedente, in altro Stato membro; in quest'ultimo caso, lo Stato membro di rimborso deduce dall'importo che deve essere pagato al richiedente le spese bancarie relative al trasferimento<sup>13</sup>.

In caso di tardivo rimborso, sulle somme dovute si applicano gli interessi, salvo che il richiedente non abbia fornito le informazioni aggiuntive richieste entro i termini previsti; inoltre, gli interessi non sono dovuti fino a che i documenti richiesti dallo Stato membro di rimborso, da trasmettere per via elettronica, non siano stati da quest'ultimo ricevuti<sup>14</sup>.

Ai sensi dell'[articolo 24](#), Direttiva 2008/9/CE, nell'ipotesi di rimborso non dovuto, cioè ottenuto con mezzi fraudolenti o in altro modo non corretto, lo Stato membro di rimborso procede direttamente al recupero dell'importo indebitamente pagato, comprese le eventuali sanzioni pecuniarie e gli interessi; se la sanzione amministrativa o gli interessi non vengono pagati, lo Stato membro di rimborso può sospendere ogni ulteriore rimborso al soggetto passivo fino a un importo pari a quello non pagato. Nelle more del pagamento dell'ammontare dovuto a titolo di imposta e di sanzioni, il Centro operativo di Pescara sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto richiedente fino a concorrenza del medesimo importo.

### Rimborso dell'Iva assolta da operatori comunitari in Italia

L'articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972, in recepimento della Direttiva 2008/9/CE, definisce le modalità di esecuzione dei rimborsi Iva nei confronti dei soggetti passivi stabiliti in altri Stati membri, per gli acquisti di beni e servizi effettuati in Italia con imposta detraibile.

### Soggetti che possono chiedere il rimborso

L'articolo 38-bis2, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che il rimborso è precluso nei confronti degli operatori comunitari che, nel periodo di rimborso, disponevano di una stabile organizzazione in Italia.

<sup>13</sup> Cfr. articolo 22, § 2, Direttiva 2008/9/CE.

<sup>14</sup> Cfr. articolo 26, Direttiva 2008/9/CE.

Tale divieto, confermato dall'Amministrazione finanziaria<sup>15</sup>, si pone in contrasto con le indicazioni della giurisprudenza comunitaria, che ammette il rimborso se, per mezzo della stabile organizzazione, non sono state effettuate operazioni attive imponibili nello Stato membro di rimborso<sup>16</sup>, come del resto prevede l'[articolo 3](#), lettera a), Direttiva 2008/9/CE che riconosce il diritto alla restituzione dell'imposta se il richiedente, nello Stato membro di rimborso, non possiede una stabile organizzazione dalla quale sono effettuate operazioni commerciali.

L'identificazione ai fini Iva in Italia del soggetto non residente non preclude *tout court* il rimborso come aveva, invece, inizialmente specificato dall'Agenzia delle entrate nelle [faq del 12 luglio 2010](#).

Nell'attuale disciplina, il rimborso può essere negato soltanto se il soggetto non residente, nel periodo di riferimento del rimborso, si sia avvalso della posizione Iva italiana per effettuare operazioni attive territorialmente rilevanti per le quali non sia prevista l'applicazione dell'Iva con il meccanismo del *reverse charge*<sup>17</sup>.

La mera identificazione in Italia del richiedente, non utilizzata, cioè, per compiere operazioni ivi territorialmente rilevanti, non è idonea a precludere il rimborso, come ha del resto confermato la giurisprudenza comunitaria<sup>18</sup>.

La limitazione prevista dalle *faq* del 12 luglio 2010 deve intendersi superata dopo la [risposta a interpello n. 339/2020](#), con la quale l'Agenzia delle entrate ha rilevato come *“l'istante, nel caso di specie, non possa aderire alla procedura del rimborso prevista per i soggetti non residenti di cui all'articolo 38bis2, D.P.R. 633/1972. Tale preclusione si fonda non sulla circostanza, evidenziata dall'istante, di essere identificato direttamente in Italia ai fini Iva, ma, piuttosto perché, presentando, come affermato, una dichiarazione con la partita Iva italiana, ha di fatto operato egli stesso la scelta circa la modalità «fisiologica» di erogazione del rimborso Iva (articolo 38-bis del decreto citato)”*.

A definitiva conferma del nuovo orientamento dell'Agenzia delle entrate si pongono anche le risposte a interpello [n. 359/E/2021](#) e [n. 248/E/2022](#).

Ai fini del rimborso, è tuttavia necessario che le fatture di acquisto e le bollette doganali di importazione siano intestate alla partita Iva del soggetto non residente e che le stesse non

<sup>15</sup> Cfr. [risoluzione n. 108/E/2011](#) e, da ultimo, [risposta a interpello n. 339/E/2020](#).

<sup>16</sup> Cfr. sentenze cause C-318/11 e C-319/11 del 25 ottobre 2012, *cit.* e causa C-244/08 del 16 luglio 2009, *cit.*

<sup>17</sup> In tal senso, si veda anche la circolare Assonime n. 29/2010 (§ 2.2).

<sup>18</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze causa C-242/19 dell'11 giugno 2020, *cit.* e causa C-323/12 del 6 febbraio 2014, *cit.*

confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dalla posizione Iva italiana del soggetto non residente.

### Divieto di operazioni attive in Italia

Ai sensi dell'articolo 38-bis2, comma 1, D.P.R. 633/1972, il richiedente non residente, nel periodo di riferimento del rimborso, non deve avere effettuato operazioni attive territorialmente rilevanti nello Stato membro di rimborso, fatta eccezione per:

- i servizi non imponibili di trasporto internazionale e relativi servizi accessori;
- le cessioni e le prestazioni soggette a *reverse charge*;
- le operazioni effettuate ai sensi dell'[articolo 74-septies](#), D.P.R. 633/1972, cioè avvalendosi dei regimi speciali previsti per le prestazioni dei servizi compiute nel territorio dello Stato, le vendite a distanza intracomunitarie di beni e le vendite a distanza di beni importati da territori o Paesi terzi, con arrivo del trasporto/spedizione a destinazione dell'acquirente nello Stato, nonché per le cessioni effettuate tramite l'uso di interfacce elettroniche, con partenza e arrivo dei beni nel territorio dello Stato a destinazione di non soggetti passivi.

### Acquisti e importazioni con Iva detraibile

L'erogazione del rimborso presuppone che l'imposta sia detraibile nel Paese membro del richiedente, con l'avvertenza, però, che le eventuali limitazioni oggettive al diritto di detrazione previste dagli articoli [19](#) e [19-bis1](#), D.P.R. 633/1972 si applicano anche nei confronti del richiedente.

Riguardo, invece, alle limitazioni soggettive, l'articolo 38-bis2, comma 3, D.P.R. 633/1972 prevede che, in caso di *pro rata* di detrazione, il rimborso possa essere chiesto in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili poste in essere dal richiedente. A tal fine:

- nell'istanza di rimborso bisogna indicare la percentuale di detrazione provvisoriamente applicata nell'anno in corso;
- se il *pro rata* definitivo è diverso da quello comunicato, deve essere presentata, entro l'anno solare successivo, una dichiarazione correttiva che confluisce nella nuova richiesta di rimborso relativa all'anno in corso o, se non viene presentata una nuova richiesta di rimborso, deve essere trasmessa una dichiarazione separata, correttiva dell'istanza presentata nell'anno precedente.

Il rimborso è, in ogni caso, precluso in relazione all'Iva non dovuta, cioè a quella che, secondo la legislazione dello Stato membro di rimborso, sia stata erroneamente addebitata in fattura<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Cfr. Corte di Giustizia, sentenze causa C-566/07 del 18 giugno 2009, *cit.* e causa C-35/05 del 15 marzo 2007, *cit.*

### Valutazione preventiva dei presupposti per la richiesta di rimborso

Come previsto dall'[articolo 18](#), § 1, Direttiva 2008/9/CE, allo Stato membro del richiedente è fatto divieto di inoltrare l'istanza allo Stato membro di rimborso (nella specie, l'Italia) nei casi in cui accerti che lo stesso richiedente, nel periodo di riferimento:

- non sia stato un soggetto passivo Iva, non avendo svolto un'attività d'impresa, arte o professione;
- abbia effettuato esclusivamente operazioni attive esenti o non soggette che non danno diritto alla detrazione dell'Iva;
- abbia fruito della franchigia fiscale prevista per le piccole imprese, oppure del regime forfettario per il settore agricolo.

### Periodo di riferimento dell'istanza di rimborso e importo minimo di rimborso

In base all'articolo 38-*bis*2, comma 2, D.P.R. 633/1972, il rimborso si riferisce a un periodo non superiore a un anno solare e non inferiore a 3 mesi, fermo restando che l'istanza può riguardare un periodo inferiore al trimestre se costituisce la parte residua di un anno solare.

La richiesta di rimborso relativa a un periodo infrannuale deve essere di importo almeno pari a 400 euro; ove inferiore, il rimborso può essere chiesto in relazione all'anno, purché di importo non inferiore a 50 euro<sup>20</sup>.

### Gestione delle istanze da parte del Centro operativo di Pescara

Il Centro operativo di Pescara è l'ufficio destinatario delle istanze di rimborso inoltrate per via elettronica attraverso lo Stato membro di stabilimento del richiedente. Tali richieste si considerano ricevute nel giorno in cui è completata, da parte dell'Agenzia delle entrate, la ricezione del *file* contenente i dati di cui all'Allegato D, [provvedimento n. 53471 del 1° aprile 2010](#), inoltrato dallo Stato membro di stabilimento. Il Centro operativo di Pescara, sempre per il tramite dello Stato membro del richiedente, invia, con mezzi elettronici, una ricevuta attestante l'avvenuta ricezione dell'istanza.

Ai sensi dell'articolo 38-*bis*2, comma 5, D.P.R. 633/1972, la decisione di approvazione o di rifiuto, totale o parziale, del rimborso deve essere notificata al soggetto passivo comunitario entro il termine di 4 mesi dalla data di ricevimento della richiesta. In caso di diniego, è possibile presentare ricorso con le modalità e nel rispetto dei termini previsti dal D.Lgs. 546/1992<sup>21</sup>.

Entro lo stesso termine, il Centro operativo di Pescara può chiedere, per via elettronica, informazioni aggiuntive al richiedente o allo Stato membro di stabilimento, che devono essere

<sup>20</sup> Cfr. articolo 38-*bis*2, comma 1, D.P.R. 633/1972.

<sup>21</sup> Cfr. articolo 38-*bis*2, comma 13, D.P.R. 633/1972.

fornite entro 1 mese dalla richiesta<sup>22</sup>. In questa ipotesi, la decisione di approvazione o di diniego del rimborso è notificata al richiedente entro il termine di 2 mesi dal giorno in cui le informazioni sono pervenute al Centro operativo di Pescara; se, invece, il richiedente non ha fornito le informazioni richieste, la decisione è notificata entro 3 mesi da giorno in cui la richiesta è pervenuta al richiedente stesso.

Il periodo a disposizione per la decisione relativa a tutta la richiesta di rimborso o a parte di essa non è comunque inferiore a 6 mesi a decorrere dalla data di ricezione dell'istanza da parte del Centro operativo di Pescara; se quest'ultimo richiede ulteriori informazioni aggiuntive, la relativa decisione, per tutta o parte la richiesta di rimborso, è notificata al richiedente entro 8 mesi<sup>23</sup>.

Come previsto dall'articolo 38-bis2, comma 8, D.P.R. 633/1972 il rimborso dell'Iva viene erogato – in Italia o, su domanda del richiedente, in altro Stato membro, nel qual caso previa deduzione delle spese bancarie di trasferimento – entro 10 giorni lavorativi dalla scadenza del termine previsto per la comunicazione della decisione di approvazione della richiesta di rimborso.

Sulle somme rimborsate si applicano gli interessi nella misura del 2% annuo, che non sono, tuttavia, dovuti se il soggetto passivo comunitario non ha fornito, nei termini indicati, le informazioni richieste dal Centro operativo di Pescara<sup>24</sup>.

In caso di rimborso non dovuto, le somme indebitamente rimborsate devono essere restituite entro 60 giorni dalla notifica di apposito provvedimento da parte del Centro operativo di Pescara. Oltre alla restituzione dell'Iva indebitamente riscossa deve essere, inoltre, pagata la sanzione amministrativa compresa tra il 100 e il 200% delle somme indebitamente rimborsate. Nelle more del pagamento dell'ammontare dovuto a titolo di imposta e di sanzioni, il Centro operativo di Pescara sospende ogni ulteriore rimborso al soggetto richiedente fino a concorrenza del medesimo importo<sup>25</sup>.

### Rimborso dell'Iva assolta da operatori *extra* comunitari

L'[articolo 38-ter](#), D.P.R. 633/1972 disciplina i rimborsi Iva chiesti dagli operatori *extra* comunitari per gli acquisti e le importazioni effettuati in Italia.

I presupposti del rimborso sono identici a quelli previsti dall'articolo 38-bis2, D.P.R. 633/1972 per i soggetti residenti in altri Stati UE, sicché in questa sede si illustreranno soltanto le modalità di gestione delle istanze di rimborso da parte del Centro operativo di Pescara, il quale infatti, in base al

<sup>22</sup> Si veda la sentenza di cui alla causa C-133/18, sopra richiamata, sulla natura non decadenziale del predetto termine mensile.

<sup>23</sup> Cfr. articolo 38-bis2, commi 6 e 7, D.P.R. 633/1972.

<sup>24</sup> Cfr. articolo 38-bis2, comma 9, D.P.R. 633/1972.

<sup>25</sup> Cfr. articolo 38-bis2, commi 11 e 12, D.P.R. 633/1972.

[provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 53471 del 1° aprile 2010](#), è l'ufficio competente a gestire tutte le istanze di rimborso, sia dei soggetti comunitari sia di quelli *extra* comunitari.

In via preliminare, come precisato dalla [risposta a interpello n. 248/E/2022](#), per i soggetti passivi residenti in Paesi non appartenenti all'Unione Europea, privi di una stabile organizzazione in Italia, il rimborso dell'Iva assolta nel territorio dello Stato può essere chiesto al ricorrere delle seguenti condizioni:

- assenza di operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia nel periodo del rimborso, a eccezione delle operazioni per le quali il debitore d'imposta è il cessionario/committente italiano, delle prestazioni di trasporto e delle relative operazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'[articolo 9](#), D.P.R. 633/1972 e delle operazioni effettuate ai sensi dell'[articolo 74-septies](#), D.P.R. 633/1972;
- inerenza all'attività del soggetto passivo *extra* UE degli acquisti o delle importazioni di beni e/o di servizi con riferimento ai quali si chiede il rimborso dell'Iva;
- detraibilità in Italia dell'Iva chiesta a rimborso, ai sensi degli articoli [19](#), [19-bis1](#) e [19-bis2](#), D.P.R. 633/1972;
- reciprocità di trattamento degli operatori italiani nello Stato estero di appartenenza del soggetto passivo, laddove, attualmente, la condizione di reciprocità sussiste unicamente con la Norvegia, Israele e la Svizzera.

#### **Divieto di rimborso dell'Iva se le bollette doganali sono intestate al rappresentante fiscale**

Nella [risposta a interpello n. 242/E/2022](#) è stato escluso che il soggetto *extra* UE possa chiedere il rimborso di cui al richiamato [articolo 38-ter](#), D.P.R. 633/1972, tenuto conto che le bollette doganali – equiparabili a tutti gli effetti alle fatture d'acquisto – sono intestate alla partita Iva italiana.

Anche ai rimborsi *ex* articolo 38-ter, D.P.R. 633/1972 possono applicarsi i principi enunciati, con riguardo ai rimborsi di cui all'articolo 38-bis2, con la [risposta a interpello n. 359/E/2021](#), secondo cui, in assenza di una stabile organizzazione, la nomina del rappresentante fiscale non preclude al soggetto non residente la facoltà di chiedere il rimborso Iva mediante la procedura del “*portale elettronico*”, purché ne ricorrano le condizioni.

Ai fini del rimborso, è necessario che le fatture d'acquisto la cui Iva è richiesta a rimborso tramite il “*portale elettronico*” siano intestate alla partita Iva del soggetto non residente e non confluiscono nelle liquidazioni periodiche e nella dichiarazione annuale presentata dal rappresentante fiscale.

Di conseguenza, la predetta procedura è inibita se le bollette doganali, equiparabili a tutti gli effetti alle fatture d'acquisto, sono intestate alla partita Iva italiana del soggetto non residente. Sul punto, con la [circolare n. 40/2021](#), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli ha chiarito che, ancorché non stabilito nella Unione Europea, l'importatore deve comunque essere identificato ai fini doganali attraverso l'attribuzione di un codice EORI a cui deve essere collegata la partita Iva rilasciata a seguito di identificazione diretta o di nomina di un rappresentante fiscale, con l'effetto di impedire l'applicazione della procedura di rimborso dell'[articolo 38-ter](#), D.P.R. 633/1972, in quanto le bollette doganali di importazione devono essere intestate al rappresentante fiscale.

### Modalità e termini di presentazione dell'istanza di rimborso

A differenza dei rimborsi a favore di soggetti passivi comunitari, l'istanza di rimborso non deve essere presentata per via telematica attraverso l'Autorità fiscale del Paese di appartenenza, ma utilizzando il modello Iva 79, approvato con il [provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 64109 del 29 aprile 2010](#), che ha sostituito il modello approvato con il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 31 gennaio 2002.

Il modello, da compilare in stampatello e da redigere in lingua italiana o inglese, deve essere inviato per posta raccomandata A/R tramite corriere o consegnato a mano al Centro operativo di Pescara entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento (trimestre o anno).

La Corte di Giustizia, nella [causa C-294/11 del 21 giugno 2012](#), ha stabilito che il suddetto termine ha natura decadenziale.

All'istanza di rimborso devono essere allegati:

- gli originali delle fatture;
- la documentazione da cui si evince il loro pagamento;
- l'attestazione rilasciata dall'Autorità fiscale dello Stato di stabilimento del richiedente dalla quale risulti la qualità di soggetto passivo, nonché la data di decorrenza di tale iscrizione. Il suddetto certificato ha validità annuale dalla data del rilascio e può essere utilizzato per tutte le istanze presentate nell'anno.

### Termini e modalità di rimborso

Il Centro operativo di Pescara eroga il rimborso entro il termine di 6 mesi dalla data di ricezione della relativa richiesta; se sono state chieste informazioni aggiuntive, il termine di rimborso è di 8 mesi.

Il rimborso può essere richiesto mediante<sup>26</sup>:

---

<sup>26</sup> Cfr. articolo 2, D.M. 2672/1982.

- accredito su “*conto estero in euro*” aperto in Italia a nome del richiedente presso una delle banche abilitate, designata dal richiedente stesso;
- accredito su “*conto corrente postale estero*” aperto in Italia a nome del richiedente;
- accredito sul conto bancario o postale intestato al richiedente, con spese a suo carico, nello Stato di residenza del medesimo.

Nei casi di ritardo nell'esecuzione del rimborso, sulle somme dovute si applicano gli interessi, nella misura prevista per i ritardati rimborsi Iva ai soggetti passivi italiani, ossia in misura pari al 2% annuo, con decorrenza dal giorno successivo a quello di scadenza del termine di rimborso.

Gli interessi non sono dovuti nel caso in cui il soggetto passivo *extra* comunitario non abbia fornito, anche tramite strumenti informatici, le informazioni aggiuntive entro il termine di un mese dalla data di notifica della relativa richiesta e, in ogni caso, fino a quando i documenti richiesti dal Centro operativo di Pescara non siano stati da quest'ultimo ricevuti.

Il Centro operativo di Pescara, in caso di diniego del rimborso, emette apposito provvedimento motivato contro il quale è possibile presentare ricorso in CTP, secondo le modalità e nel rispetto dei termini previsti dal D.Lgs. 546/1992.

In caso di indebito rimborso, il soggetto *extra* comunitario deve provvedere alla relativa restituzione entro 60 giorni dalla notifica del relativo provvedimento.

Sulla somma rimborsata si applica la sanzione amministrativa compresa tra il 200 e il 400%, pari quindi al doppio della sanzione applicata nell'ipotesi di rimborso indebito conseguiti dai soggetti passivi comunitari<sup>27</sup>. Nelle more del pagamento, l'ufficio sospenderà ogni ulteriore rimborso finché non sia restituita l'Iva indebitamente rimborsata e pagata la relativa sanzione.

### SCHEDA DI SINTESI

Gli articoli 38-*bis*1 e 38-*bis*2 del D.P.R. 633/1972, nel recepire le disposizioni della Direttiva 2008/9/CE, disciplinano i rimborsi Iva chiesti, rispettivamente, dagli operatori italiani per gli acquisti e le importazioni effettuati in altri Paesi UE e dagli operatori di altri Paesi UE per gli acquisti e le importazioni effettuati in Italia.



Il richiedente, nel periodo di riferimento del rimborso, non deve avere effettuato operazioni attive territorialmente rilevanti nello Stato di rimborso, fatta eccezione per:  
- i servizi non imponibili di trasporto internazionale e relativi servizi accessori;

<sup>27</sup> Cfr. articolo 38-*bis*2, comma 11, D.P.R. 633/1972.

- le cessioni e le prestazioni soggette a *reverse charge*;
- le operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-*septies*, D.P.R. 633/1972.



L'erogazione del rimborso presuppone che l'imposta sia detraibile nel Paese UE del richiedente, ma le eventuali limitazioni oggettive al diritto di detrazione, previste dallo Stato membro di rimborso, si applicano anche nei confronti del richiedente. In caso, invece, di *pro rata* di detrazione, il rimborso può essere chiesto in misura proporzionalmente corrispondente alle operazioni imponibili effettuate dal richiedente.



L'istanza di rimborso deve essere presentata, a pena di decadenza, entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento (trimestre o anno).



Lo Stato membro del rimborso, entro 4 mesi dall'avvenuta ricezione dell'istanza, notifica la propria decisione di approvazione o diniego del rimborso.

In caso di accoglimento della domanda, il rimborso è effettuato entro i 10 giorni lavorativi successivi alla scadenza del suddetto termine di 4 mesi.

Entro il citato termine quadrimestrale, lo Stato membro di rimborso può, tuttavia, chiedere informazioni aggiuntive sia al richiedente, sia all'Autorità fiscale del suo Stato membro di stabilimento, che devono essere fornite entro un mese dalla data di ricevimento della richiesta. In tal caso, la decisione di approvazione o di rifiuto del rimborso, anziché entro il termine ordinario di 4 mesi, deve essere notificata all'operatore nazionale entro 2 mesi dal giorno in cui le suddette informazioni aggiuntive sono pervenute allo Stato membro di rimborso.



Per i soggetti passivi residenti in Paesi non appartenenti all'Unione Europea, privi di una stabile organizzazione in Italia, il rimborso dell'Iva assolta nel territorio dello Stato può essere chiesto al ricorrere delle seguenti condizioni:

- assenza di operazioni attive territorialmente rilevanti in Italia nel periodo del rimborso, a eccezione delle operazioni per le quali il debitore d'imposta è il cessionario/committente italiano, delle prestazioni di trasporto e delle relative operazioni accessorie non imponibili ai sensi dell'articolo 9, D.P.R. 633/1972 e delle operazioni effettuate ai sensi dell'articolo 74-*septies* dello stesso D.P.R. 633/1972;
- inerenza all'attività del soggetto passivo *extra* UE degli acquisti o delle importazioni di beni e/o di servizi con riferimento ai quali si chiede il rimborso dell'Iva;
- detraibilità in Italia dell'Iva chiesta a rimborso, ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2, D.P.R. 633/1972;

- reciprocità di trattamento degli operatori italiani nello Stato estero di appartenenza del soggetto passivo, laddove, attualmente, la condizione di reciprocità sussiste unicamente con la Norvegia, Israele e la Svizzera.



A differenza dei rimborsi a favore di soggetti passivi comunitari, l'istanza di rimborso non deve essere presentata per via telematica attraverso l'Autorità fiscale del Paese di appartenenza, ma utilizzando il modello Iva 79, che deve essere inviato per posta raccomandata A/R tramite corriere o consegnato a mano al Centro operativo di Pescara entro il 30 settembre dell'anno successivo al periodo di riferimento (trimestre o anno).

All'istanza di rimborso devono essere allegati:

- gli originali delle fatture;
- la documentazione da cui si evince il loro pagamento;
- l'attestazione rilasciata dall'Autorità fiscale dello Stato di stabilimento del richiedente dalla quale risulti la qualità di soggetto passivo, nonché la data di decorrenza di tale iscrizione. Il suddetto certificato ha validità annuale dalla data del rilascio e può essere utilizzato per tutte le istanze presentate nell'anno.



## DICHIARATIVI 2022

### Guida pratica per le dichiarazioni fiscali in formato eBook

! << ( SINGOLO DICHIARATIVO € 26,00 + IVA 4% ) >>

<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ DICHIARAZIONE IVA 2022 730/2022</li> <li>▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE NON TITOLARI DI PARTITA IVA</li> <li>▶ MODELLO REDDITI 2022 PERSONE FISICHE TITOLARI DI PARTITA IVA</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI PERSONE</li> <li>▶ MODELLO REDDITI 2022 SOCIETÀ DI CAPITALI</li> <li>▶ IRAP 2022</li> <li>▶ 770/2022</li> </ul>
---	--

PACCHETTO TUTTO DICHIARATIVI € 208,00 + IVA 4%

SCOPRI DI PIÙ

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Le regole per l'acconto Imu 2022

Fabio Garrini - dottore commercialista, revisore legale e pubblicista

Il prossimo 16 giugno è in scadenza il versamento dell'acconto Imu per l'anno 2022.

Si tratta di una scadenza tradizionale basata su regole ben note, ma per il 2022 non mancano novità: tra queste si devono segnalare la nuova definizione di abitazione principale (in rapporto alla dimora e residenza del coniuge del contribuente) e l'applicazione dell'esenzione per gli immobili inventuti delle imprese, applicabile per la prima volta nel presente periodo d'imposta (nel 2020 e 2021 era, invece, prevista un'aliquota ridotta).

Iniziamo l'analisi di questo adempimento ricordando le regole che presidiano il calcolo di quanto dovuto in sede di acconto.

### Le regole per l'acconto

Ai sensi dell'articolo 1, [comma 762](#), L. 160/2019 i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in 2 rate:

1. entro il 16 giugno è dovuto il versamento in acconto applicando l'aliquota e la detrazione dei 12 mesi dell'anno precedente;
2. entro il 16 dicembre i contribuenti dovranno invece provvedere al versamento a saldo. Il versamento della seconda rata è eseguito, a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, con eventuale conguaglio sulla prima rata versata, sulla base degli atti pubblicati sul sito *internet* del Mef entro la data del 28 ottobre di ciascun anno di imposta. In caso di mancata pubblicazione delle delibere entro il 28 ottobre 2022, ai sensi del [comma 767](#), articolo 1, L. 160/2019, si applicano le aliquote e le detrazioni Imu vigenti nel Comune per l'anno 2021.

Vi è altresì la possibilità di effettuare il 16 giugno il versamento in unica soluzione dell'intera imposta dovuta per l'annualità, applicando quindi già da subito le aliquote dell'anno in corso; in tal caso a saldo non dovrà essere effettuato alcun ulteriore versamento.

Come di consueto, per eseguire il versamento è possibile utilizzare gli appositi bollettini postali, ovvero in alternativa il modello F24 nella sezione "Imu e altre imposte locali", ricordando che gli importi da

indicare sul modello F24 devono essere arrotondati all'unità di euro e occorre verificare sul regolamento comunale quale sia la soglia per il minimo di versamento.

Il Decreto Rilancio ha introdotto una (ipotetica) riduzione del 20% se si sceglie di versare con addebito, rilasciando una autorizzazione permanente all'addebito diretto del pagamento su conto corrente bancario o postale ([articolo 118-ter](#), D.L. 34/2020). Va però evidenziato che tale soluzione è praticabile solo nel caso in cui il Comune abbia deliberato in tal senso.

Il modello F24 offre la possibilità di utilizzare in compensazione eventuali crediti d'imposta vantati dal contribuente (anche qualora sia stato presentato il modello 730, se il contribuente ha indicato nel quadro "I" l'ammontare del credito che si è tenuto a disposizione).

Occorre ricordare che i contribuenti devono utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate per le compensazioni (totali o parziali), anche nel caso in cui il contribuente non sia titolare di partita Iva. Nel caso di versamento senza compensazioni, i titolari di partita Iva potranno utilizzare i sistemi di pagamento di *remote banking*, mentre i privati potranno utilizzare il modello cartaceo da presentare alla banca o alla posta.

In caso di compensazione di crediti fiscali, come noto, è previsto l'obbligo di previa presentazione del modello dichiarativo, per l'importo che eccede 5.000 euro (più precisamente, la compensazione è ammessa dal decimo giorno successivo la presentazione del modello dal quale detto credito scaturisce). Visto il gran numero di modelli che occorrerà gestire, è bene memorizzare i vincoli che interessano il canale di presentazione del modello F24.

	<b>Titolare partita Iva</b>	<b>"Privato"</b>
<b>Compensazione totale</b>	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate
<b>Compensazione parziale</b>	Servizi telematici Agenzia delle entrate	Servizi telematici Agenzia delle entrate
<b>Versamento senza compensazione</b>	Servizi telematici Agenzia delle entrate <i>Remote banking</i>	Servizi telematici Agenzia delle entrate <i>Remote banking</i> Cartaceo

L'imposta è versata a favore del Comune di ubicazione dell'immobile, a eccezione dei fabbricati di categoria catastale D, per i quali una frazione dell'imposta viene versata a favore dell'Erario (la distinzione tra le 2 quote va operata utilizzando opportunamente i diversi codici tributo, 3925 e 3930). Per gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato; i Comuni possono aumentare l'aliquota di prelievo per tali immobili sino all'1,06% o diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi, per tali immobili l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Ai sensi del [comma 767](#), articolo 1, L. 160/2019, l'imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso. A tal fine, occorre ricordare che:

- il mese durante il quale il possesso si è protratto per più della metà dei giorni di cui il mese stesso è composto è computato per intero;
- il giorno di trasferimento del possesso si computa in capo all'acquirente.

### ESEMPIO 1

---

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 gennaio 2022; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente che ha quindi posseduto l'immobile per 16 giorni (dal 16 al 31) a fronte dei 15 del cedente. L'imposta di gennaio è a carico dell'acquirente Luca Bianchi.

L'imposta del mese del trasferimento resta interamente a carico dell'acquirente nel caso in cui i giorni di possesso risultino uguali a quelli del cedente.

### ESEMPIO 2

---

Mario Rossi ha ceduto a Luca Bianchi l'immobile il 16 aprile 2022; il giorno 16 risulta a carico dell'acquirente. Entrambi i soggetti hanno il possesso per 15 giorni. L'imposta del mese di aprile è interamente dovuta dall'acquirente Luca Bianchi.

### Enti non commerciali

L'articolo 1, [comma 763](#), L. 160/2019 stabilisce una specifica modalità di versamento dell'imposta dovuta da parte degli enti non commerciali. Tali soggetti devono infatti versare l'imposta sulla base di 3 rate:

- le prime 2, ciascuna di importo pari al 50% dell'Imu dovuta per l'anno precedente, devono essere versate nei termini del 16 giugno e del 16 dicembre dell'anno di riferimento;
- inoltre, deve esser versata una terza rata, a conguaglio dell'imposta annua effettivamente dovuta, entro il 16 giugno dell'anno successivo a quello di riferimento del versamento, in applicazione delle aliquote deliberate dal Comune.

### Le aliquote applicabili e i relativi vincoli

Ai fini Imu abitazioni principali e pertinenze, i fabbricati assimilati e gli immobili invenduti, sono esenti, mentre il tributo è dovuto su tutti gli altri fabbricati, sui terreni agricoli e sulle aree edificabili.

Tipologie di immobili	Imponibili	Aliquota	
		Min	Max
Fabbricati in genere	Sì	0,00%	1,06% (1,14% se già deliberato)
Abitazioni principali (e relative pertinenze)	No		
Abitazioni principali A/1-A/8-A9 (e relative pertinenze)	Sì	0,00%	0,60%
Fabbricati categoria D	Sì	0,76%	1,06%
Fabbricati rurali strumentali	Sì	0,00%	0,10%
Terreni agricoli	Sì	0,00%	1,06%
Aree fabbricabili	Sì	0,00%	1,06% (1,14% se già deliberato)
Fabbricati invenduti e non locati	No		

Dal 2020, con la soppressione della Tasi, l'aliquota base dell'Imu è stata portata dallo 0,76% allo 0,86%. Tale aliquota può essere incrementata sino al 1,06%; viene concesso, ai Comuni che hanno già esercitato in passato la facoltà di aumentare l'aliquota Tasi dello 0,8 per mille, la possibilità di incrementare dal 2020 l'aliquota Imu fino al 1,14%.

In tema di applicazione della maggiorazione "ex Tasi" è intervenuto il Mef con la [risoluzione n. 8/DF/2021](#), secondo la quale detta maggiorazione "diventa a tutti gli effetti un'aliquota Imu con il medesimo regime giuridico delle altre aliquote, cui si applicano dunque le stesse regole generali stabilite per queste ultime".

Pertanto, se nel 2020 il Comune non ha espressamente deliberato in tema di maggiorazione, questa non risulterà più applicabile; al contrario, se nel 2020 ha confermato la maggiorazione e negli anni successivi non delibera in tema di aliquote, saranno applicabili le aliquote decise in relazione al periodo d'imposta 2020, compresa la maggiorazione.

L'aliquota di base per i fabbricati rurali a uso strumentale è pari allo 0,1% e i Comuni possono solo ridurla fino all'azzeramento.

Fino all'anno 2021 i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, fintanto che permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, erano imponibili sulla base di una aliquota massima dello 0,25%. Dal 2022, i fabbricati costruiti e destinati dall'impresa costruttrice alla vendita, finché permanga tale destinazione e non siano in ogni caso locati, diverranno esenti dall'Imu.

L'aliquota di base per i terreni agricoli è pari allo 0,76% e i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o diminuirla fino all'azzeramento.

Per gli immobili a uso produttivo classificati nel gruppo catastale D l'aliquota di base è pari allo 0,86%, di cui la quota pari allo 0,76% è riservata allo Stato, e i Comuni possono aumentarla sino all'1,06% o

diminuirla fino al limite dello 0,76% (quindi per tali immobili l'imposta non può mai essere azzerata, proprio per salvaguardare la quota di spettanza dell'Erario).

Quindi, a parte i fabbricati di categoria D, il Comune potrà generalmente provvedere alla riduzione di tali aliquote sino all'azzeramento.

Per le abitazioni locate a canone concordato di cui alla L. 431/1998 l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal Comune, è ridotta al 75%.

### I fabbricati

Le fattispecie impositive Imu sono 3 (anche se poi al loro interno sono previste diverse specificazioni e trattamenti particolari): fabbricati, aree edificabili e terreni agricoli.

Per i fabbricati iscritti in Catasto, il valore è costituito da quello ottenuto applicando all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutate del 5%, i seguenti moltiplicatori:

Categorie catastali	Moltiplicatori
Fabbricati classificati nel gruppo catastale A e nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, con esclusione della categoria catastale A/10 (uffici e studi privati)	160
Fabbricati classificati nel gruppo catastale B e nelle categorie catastali C/3, C/4 e C/5	140
Fabbricati classificati nelle categorie catastali A/10 e D/5 (istituto di credito, cambio e assicurazione - con fine di lucro)	80
Fabbricati classificati nel gruppo catastale D, a eccezione dei fabbricati classificati nella categoria catastale D/5	65
Fabbricati classificati nella categoria catastale C/1 (negozi e botteghe)	55

Quando l'immobile è privo di rendita catastale occorrerà utilizzare:

- il metodo dei costi contabili nel caso di fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in Catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, fino all'anno nel quale i medesimi sono iscritti in Catasto con attribuzione di rendita; i coefficienti di rivalutazione, da utilizzare per la determinazione del valore contabile, sono aggiornati annualmente con decreto Mef (il decreto approvato per l'anno 2022 è quello del 9 maggio 2022);
- in tutti gli altri casi occorre considerare una rendita presunta, determinata con riferimento alla rendita attribuita a fabbricati similari.

L'articolo 1, [comma 747](#), L. 160/2019 prevede alcune riduzioni della base imponibile, al 50%, a favore dei seguenti immobili:

- fabbricati di interesse storico o artistico di cui all'[articolo 10](#), D.Lgs. 42/2004 (vincolo diretto);

– fabbricati dichiarati inagibili o inabitabili e di fatto non utilizzati, limitatamente al periodo dell'anno durante il quale sussistono dette condizioni.

Va poi evidenziato come esistano delle fattispecie di esenzione; tra queste si ricordano i fabbricati di categoria catastale “E”, i fabbricati nei quali viene svolto il culto, i fabbricati utilizzati dagli enti non commerciali per le proprie attività, i fabbricati degli enti pubblici, etc.. Ciascuno di questi esoneri richiede la verifica di determinati requisiti.

Per i fabbricati iscritti in Catasto, come in passato, la base imponibile è parametrato alle rendite risultanti in Catasto, vigenti al 1° gennaio dell'anno di imposizione. L'ultimo periodo del [comma 745](#) della L. 160/2019 afferma che

*“le variazioni di rendita catastale intervenute in corso d'anno, a seguito di interventi edilizi sul fabbricato, producono effetti dalla data di ultimazione dei lavori o, se antecedente, dalla data di utilizzo”.*

### Il caso dei collabenti

Un fabbricato collabente è un immobile che, nello stato in cui si trova, a causa dell'accentuato livello di degrado, non è in grado di produrre reddito; in particolare, in detta categoria ricadono unità immobiliari fatiscenti, ruderi, unità immobiliari parzialmente demolite, con il tetto crollato, etc..

Detti immobili possono infatti essere iscritti in Catasto ai soli fini della identificazione, nella categoria F/2, senza attribuzione di rendita catastale, ma con descrizione dei caratteri specifici e della destinazione d'uso. Tra le unità di scarsa rilevanza cartografica o censuaria ricadono le costruzioni non abitabili o agibili e comunque di fatto non utilizzabili, a causa di dissesti statici, di fatiscenza o inesistenza di elementi strutturali e impiantistici, ovvero delle principali finiture ordinariamente presenti nella categoria catastale cui l'immobile è censito o censibile, e in tutti i casi nei quali la concreta utilizzabilità non è conseguibile con soli interventi edilizi di manutenzione ordinaria o straordinaria.

Il trattamento fiscale è stato inquadrato dalla Cassazione con diversi interventi (in tema Ici, ma le considerazioni valgono anche per l'Imu): tali immobili vanno infatti considerati fabbricati (e quindi non aree fabbricabili), ma privi di rendita. Ciò comporta che essi risultano di fatto esentati dal prelievo del tributo comunale. Il fabbricato collabente iscritto in conforme categoria catastale F/2 si sottrae a imposizione in quanto manca la base imponibile visto che non è presente la rendita catastale: *“la mancata imposizione si giustifica, nella specie, non già per assenza di “presupposto” ... ma per assenza di “base imponibile” (valore economico pari a zero)”.*

Sul punto, dal 2020, si innesta una nuova definizione di fabbricato: il [comma 741](#), articolo 1, L. 160/2019 precisa che *“per fabbricato si intende l’unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale”*.

Al riguardo l’Ifel osserva che, essendo il fabbricato collabente iscritto o iscrivibile in Catasto in categoria F/2 senza attribuzione di rendita catastale, lo stesso non possiede più le caratteristiche per rientrare nella nozione di *“fabbricato”*. Questo potrebbe essere letto nel senso che il fabbricato collabente non potrebbe più considerarsi un fabbricato senza rendita.

Occorrerebbe però chiedersi come tale manufatto dovrebbe essere inquadrato a seguito di tale evoluzione normativa; secondo taluni (tra questi l’Ifel) qualora esso fosse ubicato in una zona che conferisce potenzialità edificatorie, esso dovrebbe essere equiparato a un’area edificabile, con la conseguenza che dovrebbe scontare imposta sulla base del valore venale in comune commercio.

Evidentemente si tratterebbe di una evoluzione assolutamente significativa riguardante il trattamento di tale immobile, che meriterebbe una presa di posizione ufficiale in via interpretativa che consenta di sgombrare il campo da ogni dubbio.

### **Esenzioni transitorie**

Nel 2022 non sono state riproposte le ipotesi di esenzione dell’Imu che sono servite per attenuare gli effetti della pandemia; occorre però segnalare una fattispecie che aveva un ambito temporale di applicazione più ampio e che risulta ancora applicabile.

Il comma 3 dell’[articolo 78](#), D.L. 104/2020 stabilisce la possibilità di applicare anche per il 2022 l’esenzione dal pagamento dell’Imu prevista a favore degli immobili del settore spettacolo; più precisamente si tratta dell’esenzione prevista dalla lettera d) del comma 1 del richiamato articolo 78, D.L. 104/2020, riguardante gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate.

Si deve inoltre ricordare che, ai sensi dell’[articolo 22-bis](#), D.L. 4/2022 è prorogata al 2022 l’esenzione prevista dall’[articolo 8](#), D.L. 74/2012 riguardante i fabbricati dichiarati inagibili a causa del sisma del 20 e 29 maggio 2012 che ha colpito le Regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto, purché distrutti oppure oggetto di ordinanze sindacali di sgombero, comunque adottate entro il 30 novembre 2012, in quanto inagibili totalmente o parzialmente, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità.

### Abitazione principale

Un fabbricato viene qualificato “*abitazione principale*” quando soddisfa contemporaneamente 2 requisiti:

1. congiunto accatastamento: l'immobile deve essere iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare. Conseguentemente, il contribuente che deciderà di utilizzare, come unica abitazione, immobili che catastalmente sono separati, non potrà considerarli entrambi abitazione principale ma, al contrario, solo per uno potrà invocare l'esenzione, mentre l'altro dovrà scontare l'imposta sulla base dell'aliquota ordinaria stabilita dal Comune (sotto tale profilo, la differenza con l'Ici è stata marcata anche dalla Cassazione nell'[ordinanza n. 20368/2018](#));
2. dimora e residenza coincidenti: viene richiesto il duplice requisito della dimora abituale e della residenza anagrafica nell'immobile per il quale si invocano le agevolazioni. Può considerarsi abitazione principale solo l'immobile nel quale il possessore dimora abitualmente e risiede anagraficamente.

### Il tema dei familiari

Nel caso di più immobili appartenenti al nucleo familiare, ove marito e moglie presentano dimora e residenza difformi tra di loro, occorre prestare attenzione: come precisato dalla [circolare n. 3/DF/2012](#), tale previsione dovrebbe limitare l'applicazione del vincolo al nucleo familiare nel solo caso di immobili ubicati nello stesso Comune, mentre se gli immobili sono ubicati sul territorio di diversi Comuni tale previsione risulta operativa, con la conseguenza che ciascun coniuge per la verifica della spettanza delle agevolazioni dovrà valutare solo la propria posizione (verificando la coincidenza di dimora abituale e residenza).

La Cassazione (tra le molte si ricordano le ordinanze [n. 20130/2020](#), [n. 2194/2021](#) e [n. 17408/2021](#)) però non si è dimostrata del medesimo avviso, preferendo una interpretazione più letterale della disposizione. Secondo i giudici della Suprema Corte, quando i coniugi dimorano e risiedono in immobili diversi si sarebbe dovuta considerare non applicabile l'esenzione; il fatto che le 2 abitazioni fossero ubicate nel medesimo Comune risultava una deroga che permetteva, almeno a una delle due abitazioni, di ottenere l'esenzione.

Per dirimere la questione il c.d. Decreto fiscale ha innovato la disciplina portando una nuova definizione di abitazione principale; l'articolo 1, [comma 741](#), lettera b), L. 160/2019 oggi prevede quanto segue:

*“l'immobile, iscritto o iscrivibile nel Catasto edilizio urbano come unica unità immobiliare, nel quale il possessore e il suo nucleo familiare dimorano abitualmente e risiedono anagraficamente. Nel caso in cui i componenti del nucleo familiare abbiano stabilito la dimora abituale e la residenza anagrafica in immobili diversi situati nel territorio comunale o in Comuni diversi, le agevolazioni per l'abitazione*

*principale e per le relative pertinenze in relazione al nucleo familiare si applicano per un solo immobile scelto dai componenti del nucleo familiare”.*

La specificazione dell'ultimo periodo, che ammette l'esenzione per l'abitazione principale verificando il requisito della dimora e della residenza del contribuente senza osservare il coniuge, oggi permette sempre e comunque di agevolare una delle 2 abitazioni, anche se gli immobili destinati ad abitazione principale dai 2 coniugi sono ubicati in Comuni diversi.

Inoltre, nell'applicare l'esenzione, saranno i contribuenti a scegliere quale dei 2 immobili potenzialmente esentabili fruirà effettivamente dell'agevolazione; al riguardo vi sarà la necessità di indicare al Comune di ubicazione quale sia l'immobile prescelto, tramite la presentazione della dichiarazione Imu.

### Pertinenze

Il trattamento previsto per l'abitazione principale è esteso alle relative pertinenze: ai fini Imu sono tali esclusivamente quelle classificate nelle categorie catastali C/2, C/6 e C/7, nella misura massima di un'unità pertinenziale per ciascuna delle categorie catastali indicate. La norma si riferisce anche alle pertinenze iscritte in Catasto unitamente all'unità a uso abitativo: questo significa che nella verifica delle pertinenze occorre controllare che non ve ne sia qualcuna inglobata nell'abitazione principale, nel senso che abitazione e pertinenza risultano accatastate congiuntamente e sono rappresentate da un unico identificativo catastale e un'unica rendita, perché in tal caso occorre ridurre il numero di pertinenze “esterne” agevolabili. Una verifica cervellotica che probabilmente molti trascureranno di mettere in atto.

Va quindi gestito con attenzione il caso del contribuente che possiede più pertinenze, perché alcune di queste potrebbero richiedere il versamento dell'imposta.

### ESEMPIO 3

---

Giovanni Verdi è proprietario di un immobile destinato ad abitazione principale categoria A/7 di rendita 1.500 euro oltre a 2 autorimesse di categoria C/6 con rendita rispettivamente di 150 e 100 euro.

Aliquota Imu altri fabbricati = 0,9% (invariata dall'anno precedente).

Calcolo:

- abitazione: su tale immobile l'Imu non è dovuta;
- pertinenza: a una sola delle autorimesse (solo 1 C/6 è agevolabile) si applica l'esenzione Imu (quella di rendita maggiore);



solo comproprietario per il quale è rispettato il vincolo di parentela richiesto dalla norma (se ad esempio marito e moglie concedono in uso l'immobile alla madre della moglie, solo la moglie potrà applicare l'agevolazione, in ragione della propria quota di possesso); l'altro comproprietario pagherà l'imposta in misura integrale;

– il comodante deve risiedere e avere dimora nello stesso Comune in cui vi è l'immobile dato in comodato;

– il comodante non deve possedere alcun altro immobile in Italia, a eccezione di un solo altro immobile (anche questo non di lusso, quindi diverso da A/1, A/8 e A/9) adibito ad abitazione principale da lui stesso. Il possesso di un altro immobile che non sia destinato a uso abitativo (ad esempio un terreno, un'area fabbricabile, un ufficio, un negozio, ovvero un magazzino) non impedisce il riconoscimento dell'agevolazione in commento. Tale verifica deve essere condotta sul singolo comproprietario: nel caso in cui, ad esempio, 2 coniugi possiedano in comproprietà al 50% un immobile che viene concesso in comodato al figlio e il marito possieda un altro immobile a uso abitativo in un Comune diverso da quello del primo immobile (ad esempio una casa al mare), l'agevolazione in esame si applica solo con riferimento alla quota di possesso della moglie. Il vincolo sul possesso degli altri immobili opera anche nel caso di possesso di una sola quota di questo: tale preclusione avviene indipendentemente dalla quota vantata. L'Ifel osserva poi che la nuda proprietà su di un immobile non è ostativa a beneficiare della riduzione sull'immobile in piena proprietà da dare in uso al figlio. Del tutto irrilevante è invece l'immobile di cui il contribuente è inquilino.

### I terreni agricoli

La base imponibile dei terreni agricoli è costituita dal valore ottenuto applicando all'ammontare del reddito dominicale risultante in Catasto, vigente al 1° gennaio dell'anno di imposizione, rivalutato del 25%, un moltiplicatore pari a 135.

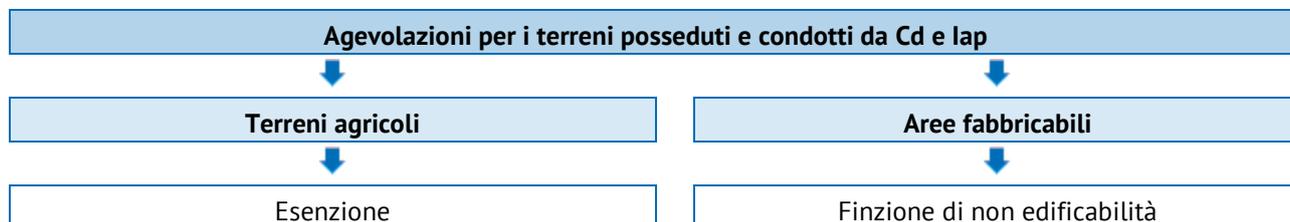
I terreni posseduti e coltivati dai coltivatori diretti e dagli IAP sono esenti, indipendentemente dalla loro ubicazione; sono inoltre esenti in ogni caso (quindi indipendentemente dal possessore e dall'utilizzo) i terreni ubicati nei Comuni montani secondo la classificazione contenuta nella [circolare n. 9/1993](#). Va comunque precisato che i Comuni elencati in detta circolare sono diversamente trattati:

– ove accanto all'indicazione del Comune non sia riportata alcuna annotazione, l'esenzione opera sull'intero territorio comunale;

– ove sia riportata l'annotazione “*parzialmente delimitato*”, con la sigla “PD”, l'esenzione opera limitatamente a una parte del territorio comunale.

Sono, inoltre, esentati i terreni ubicati nei Comuni delle isole minori (di cui all'[Allegato A](#), L. 448/2001) indipendentemente, dunque, dal possesso e dalla conduzione da parte di specifici soggetti.

Inoltre, non scontano alcun prelievo Imu i terreni a immutabile destinazione agro-silvo-pastorale a proprietà collettiva indivisibile e inusucapibile, indipendentemente da ubicazione e possesso.



### Aree edificabili

La base imponibile dei terreni edificabili non è determinata su base catastale, ma è costituita dal valore venale in comune commercio al 1° gennaio dell'anno di imposizione (ovvero a far data dall'adozione degli strumenti urbanistici) avendo riguardo alla zona territoriale di ubicazione, all'indice di edificabilità, alla destinazione d'uso consentita, agli oneri per eventuali lavori di adattamento del terreno necessari per la costruzione, ai prezzi medi rilevati sul mercato dalla vendita di aree aventi analoghe caratteristiche.

Per la determinazione della base imponibile delle aree fabbricabili il Comune potrebbe aver deliberato dei valori per zone omogenee del territorio. Questi possono essere, quantomeno, un utile punto di riferimento per individuare un valore da utilizzare al fine della determinazione della base imponibile dell'immobile.

In caso di utilizzazione edificatoria dell'area, di demolizione di fabbricato, ovvero di interventi di recupero, la base imponibile è costituita dal valore dell'area, la quale è considerata fabbricabile, senza computare il valore del fabbricato in corso d'opera, fino alla data di ultimazione dei lavori di costruzione, ricostruzione o ristrutturazione ovvero, se antecedente, fino alla data in cui il fabbricato costruito, ricostruito o ristrutturato, è comunque utilizzato.

In tema di tassazione dei terreni edificabili, viene concessa una importante agevolazione a favore dei coltivatori diretti e degli lap, definita "*finzione di non edificabilità delle aree*" ([articolo 2](#), D.Lgs. 504/1992): in base a tale disposizione non sono considerati fabbricabili i terreni posseduti e condotti dai coltivatori diretti e dagli lap, iscritti nella previdenza agricola, sui quali persiste l'utilizzazione agro-silvo-pastorale mediante l'esercizio di attività dirette alla coltivazione del fondo, alla silvicoltura, alla funghicoltura e all'allevamento di animali.

Al fine di garantire il rispetto della *ratio* della norma, per accedere a tale rilevante beneficio è necessario che in capo al soggetto passivo siano contemporaneamente soddisfatti i seguenti 2 requisiti:

- possesso: è necessario che il possessore a norma dell'articolo 1, [comma 743](#), L. 160/2019 (proprietario o titolare di altro diritto reale), quindi il soggetto passivo e perciò colui che è tenuto al versamento dell'imposta, risulti essere lo stesso coltivatore diretto;
- utilizzazione agricola: il fondo deve essere coltivato, ossia su di questo devono essere esercitate attività di coltivazione del fondo, silvicoltura, funghicoltura e allevamento, da parte del possessore.

Sul tema, l'[articolo 78-bis](#), D.L. 104/2020 è intervenuto per meglio caratterizzare le agevolazioni spettanti agli lap e ai coltivatori diretti; vengono in particolare interpretati questi 3 punti:

- i familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente;
- si applica anche ai tributi locali la disposizione contenuta nell'[articolo 9](#), comma 1, L. 228/2001 secondo cui le agevolazioni tributarie e creditizie stabilite dalla normativa vigente a favore delle persone fisiche in possesso delle qualifiche di coltivatore diretto o lap si applicano anche ai soci di società di persone esercenti attività agricole;
- si considerano coltivatori diretti e lap anche i pensionati che, continuando a svolgere attività in agricoltura, mantengono l'iscrizione nella relativa gestione previdenziale e assistenziale agricola.

### Terreni pertinenziali

Nel [comma 741](#) dell'articolo 1, L. 160/2019 si legge:

*“per fabbricato si intende l'unità immobiliare iscritta o che deve essere iscritta nel Catasto edilizio urbano con attribuzione di rendita catastale, considerandosi parte integrante del fabbricato l'area occupata dalla costruzione e quella che ne costituisce pertinenza esclusivamente ai fini urbanistici, purché accatastata unitariamente”.*

A decorrere dal 2020, non è quindi più possibile invocare l'esonero da tassazione per terreni che sono solo di fatto utilizzati in via pertinenziale, ma che dal punto di vista urbanistico sono invece autonomi: è il dato catastale a guidare l'idoneità o meno del bene a essere oggetto di prelievo ai fini Imu.

Evidentemente, il problema si pone quando queste aree sono ubicate in zone per le quali lo strumento urbanistico riconosce vocazione edificatoria e quindi sono suscettibili di essere tassate sulla base del valore venale, base imponibile per i terreni edificabili.

Visto il cambio di rotta, occorre procedere a verificare quale sia la situazione catastale degli immobili; per continuare a beneficiare dell'esonero dal prelievo da Imu, per tali aree sarà quindi necessario modificare la situazione catastale, procedendo a congiungerle al fabbricato al quale sono asserviti.

### SCHEDA DI SINTESI

Entro il 16 giugno i contribuenti sono chiamati al versamento dell'acconto Imu.



L'acconto viene determinato sulla base delle risultanze dell'immobile nel primo semestre dell'anno in corso, ma facendo riferimento ad aliquote e detrazioni approvate per l'anno precedente. Con il saldo avverrà il conguaglio sulla base dei parametri approvati per l'anno in corso.



Per l'utilizzo di altri crediti in compensazione occorre rispettare le restrizioni imposte a tal fine; in particolare, compensazione richiede l'utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia delle entrate.



L'aliquota base Imu è pari allo 0,86% e può essere incrementata o ridotta dal Comune, fino all'azzeramento; il gettito dei fabbricati di categoria D viene in parte destinato all'Erario (e l'aliquota minima è pari allo 0,76%).



L'abitazione principale non di lusso, al rispetto di determinati requisiti, è esentata dal pagamento dell'Imu; medesima esenzione riguarda anche le pertinenze, nel limite di una per ciascuna categoria catastale C/2, C/6 e C/7.



Dal 2022 i fabbricati invenduti e non locati, per il costruttore, sono esentati dal pagamento dell'Imu.

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Forfettari: cosa cambia nei rapporti con l'estero

Laura Fava - dottore commercialista e revisore legale

Dal 1° luglio 2022 verrà ampliata la platea dei soggetti destinatari degli obblighi di emissione, trasmissione e conservazione della fattura elettronica, comprendendo coloro che applicano il regime forfettario e del vantaggio. La novità normativa non introduce nuove ipotesi di fatturazione ma varia solo le modalità di emissione del documento giustificativo della spesa, fermo restando le semplificazioni in materia di Iva e di obblighi contabili e dichiarativi previsti dalla disciplina già nota. Tale gravame si accompagna a quello, avente uguale decorrenza, della comunicazione delle operazioni con l'estero (c.d. "esterometro"), secondo lo stesso formato della fattura elettronica, ai sensi dell'articolo 1, [comma 1103](#), L. 178/2020.

### Nuovi adempimenti per i soggetti in regime forfettario e del vantaggio

L'[articolo 18](#), D.L. 36/2022 (c.d. "Decreto PNRR"), intervenendo sull'articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015, ha esteso l'obbligo di fatturazione elettronica e trasmissione telematica delle fatture e dei relativi dati anche ai soggetti che rientrano nel c.d. "regime del vantaggio" di cui all'[articolo 27](#), commi 1 e 2, D.L. 98/2011 e quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da [54](#) a [89](#), L. 190/2014 che, nell'anno precedente, abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 euro e, a partire dal 1° gennaio 2024, ai restanti soggetti.

Debbono, quindi, ritenersi destinatari del nuovo obbligo di emissione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche i soggetti che applicano i regimi fiscali, forfettario e del vantaggio, i quali, nel periodo d'imposta precedente, abbiano registrato ricavi ovvero percepito compensi maggiori di 25.000 euro, ragguagliati ad anno.

Il nuovo obbligo, invece, troverà applicazione per tutti solamente a partire dal 1° gennaio 2024. Pertanto, coloro che registrano ricavi ovvero percepiscono compensi inferiori a 25.000 euro potranno ritenersi destinatari dell'obbligo a partire dal periodo d'imposta 2024, salvo future modifiche.

L'estensione dell'obbligo di fatturazione elettronica a tali categorie fa seguito alla Decisione di esecuzione (UE) 2021/2251 del Consiglio, del 13 dicembre 2021, la quale, nel rinnovare la Decisione di

esecuzione (UE) 2018/593 che aveva autorizzato l'Italia a introdurre un obbligo generalizzato di fatturazione elettronica, ha esteso l'ambito applicativo della misura anche ai soggetti che si avvalgono della franchigia per le piccole imprese di cui all'[articolo 282](#), Direttiva 2006/112/CE.

Come chiarito nella Relazione illustrativa, la norma non estende le ipotesi in cui deve essere emessa fattura ma interviene solo sulle modalità con cui dovrà essere emessa. Inoltre, restano fermi i principi generali che regolano l'emissione della fattura, di cui all'[articolo 21](#), D.P.R. 633/1972 (c.d. Decreto Iva). Con l'introduzione del nuovo obbligo, è stato altresì previsto un periodo di moratoria corrispondente al I trimestre successivo all'introduzione dell'obbligo. In altri termini, nel primo trimestre di vigenza dell'obbligo (1° luglio - 30 settembre 2022) ai soggetti nuovi destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica non si applicano le sanzioni, se la fattura elettronica è emessa entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

A tal riguardo, si ricorda che l'[articolo 6](#), comma 1, D.Lgs. 471/1997 prevede una sanzione che varia dal 90 al 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio oppure, nel caso in cui la violazione non incida sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è dovuta nella misura da 250 a 2.000 euro. In altri termini, dopo il 1° luglio 2022, si considereranno non emesse le fatture, emesse in formato cartaceo, da parte del soggetto forfettario che integra i presupposti per l'emissione della fattura elettronica e potrà essere punito con la sanzione di cui all'articolo 6, D.Lgs. 471/1997. Nella fattispecie, ricade anche il soggetto forfettario che, dopo l'entrata in vigore dell'obbligo e fermo restando il periodo di moratoria previsto per il I trimestre, emette e trasmette al Sistema di interscambio (SdI) una fattura elettronica oltre i 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione.

Come noto, i termini di emissione della fattura immediata, disciplinati nell'[articolo 21](#), comma 4, D.P.R. 633/1972, prevedono l'emissione della fattura entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione determinata ai sensi dell'[articolo 6](#), D.P.R. 633/1972. Secondo quest'ultima disposizione normativa, le prestazioni di servizi verso operatori nazionali si intendono effettuate (e quindi l'Iva, ove si tratti di operazione soggetta, diventa esigibile) all'atto del pagamento del corrispettivo oppure, ai sensi del comma 4, alla data dell'emissione della fattura se antecedente quella del pagamento.

Per effetto del disposto di cui all'articolo 6, comma 6, D.P.R. 633/1972, qualora la controparte del soggetto forfettario sia un soggetto passivo non stabilito nel territorio dello Stato, la prestazione di servizi si considera effettuata nel momento in cui sono ultimate, sempre che anteriormente a tale data non si sia verificato il pagamento, totale o parziale del corrispettivo. In questo caso, la prestazione si considera effettuata alla data del pagamento.

Diversamente, le cessioni di beni mobili si intendono effettuate nel momento della consegna o della spedizione se avvenute nei confronti di operatori nazionali. Se l'operazione è eseguita nei confronti di una controparte stabilita nel territorio dell'Unione Europea, ai sensi dell'[articolo 39](#), D.L. 331/1993 rileva l'inizio del trasporto o della spedizione.

I soggetti, nuovi destinatari dell'obbligo di fatturazione elettronica, hanno anche l'obbligo di conservazione elettronica delle stesse ai sensi dell'[articolo 39](#), comma 3, D.P.R. 633/1972 e in conformità alle disposizioni del [D.M. 17 giugno 2014](#), adottato ai sensi dell'[articolo 21](#), comma 5, D.Lgs. 82/2005.

Il metodo più semplice per un soggetto in regime forfettario o che applica il regime del vantaggio e che svolge poche operazioni all'anno per adempiere a tali nuovi obblighi è quello di aderire al servizio di emissione e conservazione elettronica delle fatture elettroniche messo a disposizione nel portale "*Fatture e corrispettivi*" dell'Agenzia delle entrate.

L'Agenzia delle entrate, al fine di rendere il processo di fatturazione elettronica più semplice e sfruttare i suoi vantaggi in termini di efficientamento delle attività amministrative, ha predisposto una serie di servizi, totalmente gratuiti, per predisporre, trasmettere, consultare e conservare le fatture elettroniche. Sono 3 gli strumenti messi a disposizione per la predisposizione e trasmissione delle fatture elettroniche:

1. una procedura *web* che consente anche la trasmissione al SdI dell'*xml* generato al termine della procedura guidata di creazione della fattura elettronica, accessibile al portale "*fatture e corrispettivi*";
2. un *software* da installare sul pc fisso per predisporre e salvare i *file* delle fatture elettroniche, che poi potranno essere trasmessi tramite pec ovvero mediante il servizio di trasmissione presente nel portale "*fatture e corrispettivi*" ovvero mediante canali telematici (*web server* o FTP) pre-accreditati al SdI;
3. un'*app* denominata "*fatture*" disponibile negli *store* IOS o Android che consente non solo di predisporre ma anche di trasmettere le fatture elettroniche.

Gli ulteriori servizi gratuiti a disposizione dei contribuenti sono il servizio di conservazione e di consultazione delle fatture, sempre accessibili tramite il portale "*fatture e corrispettivi*". Secondo l'accordo di servizio, per coloro che decidessero di aderire al servizio di conservazione, le fatture elettroniche saranno conservate per un periodo di 15 anni dalla data di avvio del processo di conservazione.

La conservazione elettronica, obbligatoria per legge, non è la semplice memorizzazione sul pc del *file* della fattura, bensì un processo regolamentato in conformità alla normativa del Codice dell'Amministrazione digitale che consente al contribuente, negli anni, di avere la garanzia di non

perdere mai le fatture, riuscire sempre a leggerle e poter recuperare, in qualsiasi momento, l'originale della fattura stessa.

L'adesione al servizio di consultazione consente, invece, di consultare e acquisire i *file* completi delle fatture elettroniche emesse e acquisite mediante Sdl fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di ricezione della fattura da parte del Sdl. In mancanza di adesione al servizio di consultazione, l'Agenzia delle entrate non avrebbe titolo alla memorizzazione nei propri sistemi dei dati completi delle fatture, in conformità alle regole dettate dal Garante della *privacy* e il contribuente potrebbe consultare esclusivamente i c.d. "*dati fattura*" con esclusione delle informazioni relative alla natura, qualità e quantità dei beni o servizi, oggetto dell'operazione. Come si ricorderà, solo coloro che vi hanno aderito entro il 31 dicembre 2021, termine più volte prorogato, hanno la possibilità di consultare, con effetto retroattivo, i dati completi delle fatture transitate dallo Sdl a decorrere dal 1° gennaio 2019.

Tanto premesso, appare evidente che la modifica normativa introdotta con l'[articolo 18](#), Decreto PNRR comporta una sorta di riorganizzazione, da parte dei soggetti interessati, della gestione degli adempimenti.

Fino a oggi, infatti, l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti in regime forfettario o del vantaggio sussisteva solo per le operazioni svolte nei confronti della P.A..

Oltre a non essere più esonerati dall'applicazione delle disposizioni relative all'obbligo di emissione della fattura elettronica, restano fermi gli altri obblighi di:

- numerazione e conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali;
- certificazione dei corrispettivi, fatta eccezione per le attività esonerate ai sensi dell'[articolo 2](#), D.P.R. 696/1996, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'[articolo 24](#), D.P.R. 633/1972;
- integrazione delle fatture per le operazioni di cui risultino debitori di imposta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta, da versare entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni, senza diritto alla detrazione dell'imposta relativa.

### I risvolti del nuovo obbligo nelle operazioni con l'estero

Secondo l'attuale normativa<sup>1</sup>, i soggetti in regime forfettario che effettuano operazioni con l'estero:

- applicano alle cessioni di beni intracomunitarie l'[articolo 41](#), comma 2-*bis*, D.L. 331/1993.

---

<sup>1</sup> Articolo 1, comma 58, L. 190/2014.

Secondo la sopracitata norma, le cessioni di beni effettuate nei confronti di soggetti appartenenti ad altro Stato membro dell'Unione Europea non sono considerate cessioni intracomunitarie in senso tecnico, essendo assimilate alle operazioni interne, per le quali l'Iva non viene evidenziata in fattura<sup>2</sup>. Il cedente, contribuente forfettario, dovrà indicare nella fattura emessa nei confronti dell'operatore comunitario, che l'operazione, soggetta al regime in esame, "*non costituisce cessione intracomunitaria ai sensi dell'articolo 41, comma 2-bis, del D.L. 30 agosto 1993, n. 331*". Di conseguenza, viene meno l'obbligo di presentazione del modello Intrastat 1-bis, normalmente previsto per le cessioni intracomunitarie;

– applicano agli acquisti di beni intracomunitari l'[articolo 38](#), comma 5, lettera c), D.L. 331/1993.

Per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari, se l'ammontare complessivo degli acquisti intracomunitari effettuati nell'anno solare precedente non supera la soglia di 10.000 euro e fino a quando, nell'anno in corso, tale soglia non è superata, l'Iva è assolta dal cedente nel Paese di origine dei beni, sempre che il cessionario, che applica il regime forfettario, non abbia optato per l'applicazione dell'imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia.

Oltre la predetta soglia, invece, l'acquisto assume rilevanza in Italia e il soggetto in regime forfettario dovrà integrare la fattura rilasciata dal cedente intracomunitario e versare l'Iva entro il 16 del mese successivo. Egli sarà, peraltro, interessato dall'obbligo di trasmissione del modello Intra2-bis con frequenza mensile e ai soli fini statistici, soltanto se, in almeno uno dei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, ha realizzato acquisti intracomunitari di beni o servizi in misura uguale o superiore a 350.000 euro. In caso contrario, il modello Intrastat non deve essere trasmesso;

– applicano alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non residenti o rese ai medesimi l'[articolo 7-ter](#) e ss., D.P.R. 633/1972.

Nel caso di prestazioni di servizi generici *ex* articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972 resi a soggetti passivi non residenti nel territorio dello Stato ma residenti in Unione Europea oppure in territorio *extra* UE, si applicano le regole ordinarie previste dal Decreto Iva, pertanto, la prestazione non rileva in Italia ma nello Stato del committente e il prestatore dovrà emettere una fattura senza addebito d'imposta ai sensi dell'articolo 7-ter, D.P.R. 633/1972. Nel caso in cui il committente sia residente in Unione Europea, il contribuente sarà tenuto alla trasmissione del modello Intra 1-quater, con frequenza mensile, se l'ammontare trimestrale delle prestazioni di servizi rese supera 50.000 euro, con frequenza trimestrale nel caso contrario.

Nel caso in cui il contribuente forfettario sia committente di prestazioni di servizi generici, invece, l'operazione rileva ai fini Iva in Italia e ciò determina l'obbligo di integrare la fattura ricevuta o emettere

---

<sup>2</sup> [Circolare n. 10/E/2016](#).

autofattura se la controparte è un soggetto stabilito al di fuori dell'Unione Europea, con conseguente obbligo di versamento dell'Iva entro il 16 del mese successivo. Anche in questo caso, per le prestazioni ricevute da soggetti stabiliti nell'Unione Europea, trova applicazione l'obbligo di comunicazione con frequenza mensile del modello Intra 2-*quater*, ai soli fini statistici, per coloro che in almeno uno dei 4 trimestri precedenti quello di riferimento, ha realizzato acquisti intracomunitari di beni o servizi in misura a uguale o superiore a 100.000 euro.

Per i servizi c.d. “*non generici*” di cui all'[articolo 7-\*quater\*](#) e ss., D.P.R. 633/1972, trova applicazione la disciplina ordinaria, pertanto, qualora l'operazione rilevi ai fini Iva in Italia, secondo le regole specifiche che disciplinano le singole fattispecie, il contribuente dovrà provvedere all'integrazione della fattura o emissione dell'autofattura e alla liquidazione dell'Iva relativa entro il giorno 16 del mese successivo;

– applicano alle importazioni, alle esportazioni e alle operazioni a esse assimilate le disposizioni di cui al D.P.R. 633/1972, ferma restando l'impossibilità di avvalersi della facoltà di acquistare senza applicazione dell'imposta ai sensi dell'[articolo 8](#), comma 1, lettera c), e comma 2, D.P.R. 633/1972.

Per quanto riguarda le importazioni ed esportazioni, il soggetto forfettario applica le regole ordinarie previste dal D.P.R. 633/1972, con esclusione della disciplina prevista per gli esportatori abituali. In altri termini, ancorché il contribuente in regime forfettario maturi i requisiti richiesti per l'acquisizione dello *status* di “*esportatore abituale*”, egli non potrà rilasciare lettere di intenti per effettuare acquisti senza applicazione dell'imposta, sfruttando il *plafond*.

Restano ferme le semplificazioni riconosciute ai contribuenti che applicano il regime forfettario, ai sensi dell'articolo 1, [comma 58](#), L. 190/2014, in termini di impossibilità di addebitare l'Iva in rivalsa e di esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.

Potrebbe trattarsi, a titolo esemplificativo, dell'Iva indicata in fattura nei seguenti casi:

- autofatturazione in relazione ai servizi ricevuti in qualità di committente da soggetti *extra* UE;
- integrazione della fattura per acquisti di beni o di servizi da soggetti stabiliti nel territorio dell'Unione Europea;
- dell'Iva assolta in dogana all'atto dell'importazione dei beni;
- *reverse charge* interno. Qualora un soggetto che applica il regime forfettario dovesse acquistare beni o servizi in regime di *reverse charge*, gli stessi sono tenuti ad assolvere l'imposta secondo tale meccanismo e, non potendo esercitare il diritto alla detrazione, dovranno effettuare il versamento dell'imposta a debito<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> [Circolare n. 14/E/2015](#).

Si ricorda, inoltre, che, a partire dal 1° gennaio 2020, l'iscrizione al Vies e la presentazione degli elenchi Intrastat vendite assume rilevanza sostanziale ai fini della non imponibilità delle cessioni intracomunitarie, pertanto, sarà fondamentale che il contribuente in regime forfettario adempia a questi 2 obblighi.

Per effetto dell'esclusione operata all'[articolo 1](#), comma 3, D.Lgs. 127/2015, i soggetti in regime forfettario e del vantaggio, fino a oggi, sono stati esonerati dall'obbligo di trasmissione telematica dei dati relativi alle operazioni di cessione di beni e di prestazione di servizi effettuate e ricevute verso e da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato (c.d. "esterometro").

Tuttavia, dal 1° luglio 2022, a seguito delle modifiche normative in commento, tali soggetti dovranno ritenersi inclusi anche nell'ambito di applicazione di questo adempimento, ai sensi all'[articolo 1](#), comma 3-*bis*, D.Lgs. 127/2015, e dovranno provvedervi secondo le nuove modalità di trasmissione introdotte dall'articolo 1, [comma 1103](#), L. 178/2020.

Quest'ultima disposizione normativa ha previsto l'obbligo di trasmissione telematica dei dati delle operazioni effettuate con l'estero a partire dal 1° luglio 2022. Da questa data, gli operatori sono tenuti a effettuare la comunicazione utilizzando lo Sdl, secondo il formato della fattura elettronica. Decade, quindi, la semplificazione che permetteva agli operatori la gestione dell'integrazione o autofattura in formato analogico (cartaceo) con comunicazione dei relativi dati nell'esterometro. O meglio, gli operatori potranno anche continuare a operare in tale modalità, ma saranno comunque tenuti alla predisposizione e trasmissione del documento elettronico con codice TD17 (integrazione/autofattura in caso di servizi resi da soggetti esteri), TD18 (integrazione per acquisti intracomunitari di beni) o TD19 (autofattura per acquisti di beni da fornitori *extra* UE in deposito in Italia).

Si tratta di un ulteriore onere che grava sui contribuenti forfettari. Per effetto delle sopracitate modifiche normative, a partire dal 1° luglio 2022, i dati delle operazioni da e verso l'estero dovranno obbligatoriamente essere trasmessi secondo il formato della fattura elettronica, senza più alcuna possibilità di gestire in formato cartaceo le integrazioni o autofatture.

Il termine per l'assolvimento dell'obbligo di comunicazione secondo queste nuove modalità, dapprima fissato al 1° gennaio 2022, è stato prorogato al 1° luglio dall'[articolo 5](#), comma 14-*ter*, D.L. 146/2021.

Con riferimento a tali operazioni, la trasmissione dei dati relativi alle operazioni:

- svolte nei confronti di soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato dovrà avvenire entro i termini di emissione delle fatture;
- ricevute da soggetti non stabiliti nel territorio dello Stato è effettuata entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento comprovante l'operazione o di effettuazione dell'operazione.

Si tratta di termini ben più stringenti rispetto a quelli precedenti che consentivano l'invio dei dati relativi all'esterometro entro il termine del mese successivo al trimestre di riferimento.

### SCHEDA DI SINTESI

L'articolo 18, D.L. 36/2022 (c.d. "Decreto PNRR") ha esteso l'obbligo di generazione, trasmissione e conservazione delle fatture elettroniche anche ai soggetti passivi che rientrano nel c.d. "regime di vantaggio" e quelli che applicano il regime forfettario.



Debbono ritenersi interessati al nuovo obbligo, a partire dal 1° luglio 2022 i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi e compensi superiori a 25.000 euro, a partire dal 1° gennaio 2024, tutti indistintamente.



È previsto un periodo di moratoria delle sanzioni per il I trimestre di entrata in vigore della norma, durante il quale è stabilito che il contribuente potrà emettere la fattura in modalità elettronica entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione senza applicazione delle sanzioni.



Per i soggetti che applicano il regime forfettario, restano ferme le semplificazioni previste dalla disciplina ordinaria: non addebitano l'Iva in rivalsa e non esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni.



Con riguardo alle operazioni con l'estero, resta ferma la vigente normativa, con la differenza che l'integrazione della fattura per gli acquisti intracomunitari e l'emissione dell'autofattura per i servizi ricevuti da operatori stabiliti in territori al di fuori dell'Unione Europea non potranno più essere gestite in formato analogico, bensì con il formato della fattura elettronica, al fine di adempiere all'obbligo di cui all'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015.



I soggetti che applicano il regime forfettario e c.d. "del vantaggio" devono ritenersi destinatari anche dell'obbligo di comunicazione dei dati relativi alle operazioni con l'estero (c.d. "esterometro") di cui all'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015. Comunicazione che, a partire dal 1° luglio 2022, dovrà avvenire secondo lo stesso formato della fattura elettronica ed entro i medesimi termini di emissione.

## La circolare tributaria n. 24/2022

# La detrazione degli interessi passivi per l'acquisto e la costruzione dell'abitazione principale

Alberto Tiziani – dottore commercialista e revisore legale, MBA

### Premesse

Il Legislatore fiscale, al fine di agevolare la stipula dei mutui (non necessariamente garantiti) e gli investimenti di natura immobiliare, ha previsto la possibilità per il contribuente di detrarre dall'imposta lorda il 19% degli interessi passivi (e dei relativi oneri accessori) effettivamente versati nell'anno (c.d. principio di cassa) all'istituto mutuante. Oggetto di agevolazione fiscale sono in particolare:

- gli interessi su mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale;
- gli interessi passivi su mutui ipotecari contratti a partire dal 1998 per la costruzione e la ristrutturazione edilizia di unità immobiliari da adibire ad abitazione principale;
- gli interessi passivi su mutui ipotecari stipulati prima del 1993 su immobili diversi da quelli utilizzati come abitazione principale;
- gli interessi passivi su mutui (anche non ipotecari) contratti nel 1997 per effettuare interventi di manutenzione, restauro e ristrutturazione su tutti gli edifici (ivi inclusa l'abitazione principale);
- gli interessi passivi su prestiti e mutui agrari (sia di esercizio che di miglioramento a breve, medio o lungo termine, come previsto dalle norme sull'ordinamento del credito agrario).

Oggetto della presente analisi saranno, in particolare, solamente le prime 2 fattispecie, aventi a oggetto l'abitazione principale, il cui acquisto o la cui costruzione/ristrutturazione sono temi particolarmente importanti, sia per i contribuenti (specialmente i più giovani), sia per il Legislatore, che è più volte intervenuto sulla materia introducendo benefici anche per le imposte indirette (Iva, imposte di registro e ipo catastali).

## Le definizioni di “*mutuo ipotecario*” e “*abitazione principale*”

Il mutuo ipotecario è una forma di finanziamento (la più diffusa di credito immobiliare) a medio o lungo termine, in base alla quale un soggetto riceve un importo e si obbliga alla restituzione della somma in base a rate a importo fisso o variabile. Tale forma sottostà a regole molto stringenti in quanto:

- il pagamento delle rate è “*garantito*” da un’ipoteca sull’immobile sul quale insiste il gravame (tant’è che, in caso di inadempimento del debitore, il creditore “*fondiario*” ha il diritto di espropriare l’immobile e di essere soddisfatto per primo sul prezzo ricavato dalla vendita dell’immobile ([articolo 2808](#), cod. civ.);
- il creditore non può essere un soggetto qualsiasi, ma una banca o un altro operatore finanziario (come previsto dal D.Lgs. 385/1993, Tub).

Si badi bene che ai fini della detrazione di cui si tratterà in seguito, come chiarito dalla [circolare n. 7/E/2001](#), l’ipoteca non deve necessariamente essere iscritta sull’immobile adibito ad abitazione principale: è pertanto possibile che il mutuo ipotecario, funzionale all’acquisto dell’abitazione principale, abbia quale garanzia un ulteriore immobile, diverso dal citato domicilio.

La definizione di “*abitazione principale*”, oltre a essere ampiamente discussa dalle fonti Ocse e, conseguentemente, oggetto di definizione nei trattati bilaterali contro le doppie imposizioni, è stata stringatamente fornita anche dall’[articolo 10](#), comma 3-*bis*, Tuir dove viene qualificata come l’abitazione:

“*nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente*”.

Chiaramente tale definizione non è circoscritta al fabbricato a uso abitativo, ma anche alle sue pertinenze (*garage*, magazzini, tettoie, depositi, etc.), purché asservite durevolmente all’unità immobiliare adibita ad abitazione principale. Per di più, ai fini della detrazione (e nel rispetto delle sue limitazioni), devono essere inclusi nella generica definizione di “*abitazione principale*” anche le eventuali quote di unità immobiliare o gli immobili adiacenti all’abitazione principale, quando essi siano acquistati con il fine di ampliare l’abitazione medesima.

Peraltro, come opportunamente chiarito dalla [circolare n. 19/E/2012](#), la dimora abituale (di fatto coincidente con il luogo in cui si vive nella quotidianità) può talvolta non coincidere con la residenza anagrafica del contribuente e, in tal caso, posto che il beneficio fiscale spetta per i mutui ipotecari aventi a oggetto l’effettiva dimora, ai fini della detrazione può essere utile predisporre una dichiarazione sostitutiva di atto notorio ([articolo 47](#), D.P.R. 445/2000) attestante che il luogo di dimora abituale non coincide con la residenza anagrafica.

### La definizione di “*interessi passivi e relativi oneri accessori*”

Posto che la norma (sia il comma 1, lettera b), sia il successivo comma 1-ter dell'[articolo 15](#), Tuir), nella delimitazione degli oneri detraibili parla di “*interessi passivi e relativi oneri accessori*”, è necessario segnalare che in tale definizione rientrano, oltre agli interessi passivi “*propri*” anche:

- il differenziale di valuta (oscillazione del tasso di cambio) derivante dal fatto che il mutuo sia stato stipulato in valuta estera (differente dall'euro);
- le commissioni addebitate dagli operatori finanziari per l'attività di intermediazione;
- gli oneri di natura tributaria (imposta per l'iscrizione e la cancellazione dell'ipoteca ovvero quella sostitutiva sul capitale prestato);
- le spese di istruttoria e le spese di perizia tecnica (e.g. valutazione tecnica avente a oggetto il valore dell'immobile);
- l'onorario notarile per la stipula del contratto di mutuo ipotecario e le ulteriori spese sostenute dal notaio per conto del cliente (spese di costituzione e cancellazione dell'ipoteca).

La [circolare n. 7/E/2021](#) ha opportunamente fornito il seguente elenco degli oneri passivi non definibili “*accessori*” e, pertanto, non detraibili:

“- le spese di assicurazione dell'immobile in quanto non hanno il carattere di necessità rispetto al contratto di mutuo;  
 - le spese inerenti l'onorario del notaio per la stipula del contratto di compravendita;  
 - le imposte di registro, l'Iva e le imposte ipotecarie e catastali, connesse al trasferimento dell'immobile;  
 - le spese per l'incasso delle rate di mutuo”.

Rimangono altresì esclusi da qualsiasi possibilità di detrazione gli interessi passivi pagati per:

- qualsiasi tipologia di finanziamento, anche garantito da ipoteche su beni immobili, diversa rispetto al contratto di mutuo;
- i prefinanziamenti accesi per finanziare un successivo contratto di mutuo ipotecario per l'acquisto dell'abitazione principale.

### La detrazione degli interessi in caso di acquisto

L'[articolo 15](#), Tuir (detrazioni per oneri) fornisce un'ampia elencazione degli oneri e delle spese detraibili, nel limite del 19%, dai soggetti Irpef, sempre che non siano deducibili nella determinazione dei singoli redditi che formano il reddito complessivo.

Volendo soffermarsi sulla normativa avente a oggetto la detraibilità degli interessi passivi per mutui riguardanti l'abitazione principale, è bene sin da subito rilevare che essi possono riguardare:

- i mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale ([articolo 15](#), comma 1, lettera b), Tuir); così come
- i mutui ipotecari per la costruzione o la ristrutturazione edilizia dell'abitazione principale (articolo 15, comma 1-ter, Tuir).

Rimangono esclusi dalla disciplina fiscale i mutui (anche ipotecari) per l'acquisto esclusivo e autonomo della pertinenza della dimora abituale del contribuente ([circolare n. 108/1996](#)).

L'articolo 15, comma 1, lettera b) Tuir, in particolare, prevede la possibilità, per i soggetti Irpef, di detrarre dall'imposta lorda:

*“gli interessi passivi, e relativi oneri accessori, nonché le quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro della Comunità Europea ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti in dipendenza di mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale entro un anno dall'acquisto stesso, per un importo non superiore a 4.000 euro”.*

La fruizione della detrazione è subordinata al fatto che il contribuente sia intestatario del mutuo e, contestualmente, anche proprietario dell'abitazione (o, eventualmente, nudo proprietario, mentre è escluso dal beneficio fiscale l'usufruttuario). È comunque ammessa la non corrispondenza tra la quota di proprietà e la detrazione spettante per gli interessi passivi pagati.

Il limite di 4.000 euro deve ritenersi riferito all'intero ammontare degli interessi e oneri accessori, indipendentemente quindi dal numero degli intestatari del mutuo ipotecario e dei fruitori della detrazione (*i.e.* nel caso della contitolarità del mutuo, il succitato limite deve essere ripartito tra i cointestatari in parti uguali o in base alle percentuali previste nel contratto di mutuo). Tale suddivisione rimane in vigore anche qualora uno dei soggetti non abbia diritto alla detrazione (in quanto privo dei requisiti, come nel caso in cui solo un coniuge stabilisca la dimora abituale nell'abitazione oggetto del mutuo). L'unica eccezione a tale criterio risiede nella possibilità per il soggetto che sostiene la spesa e ha il coniuge fiscalmente a carico di detrarre entrambe le “quote” (sempreché il coniuge fiscalmente a carico abbia diritto alla detrazione).

La norma prevede inoltre che l'acquisto dell'abitazione debba necessariamente essere effettuato:

- nell'anno anteriore alla stipula del contratto di mutuo;
- entro l'anno successivo alla stipula del medesimo.

La detrazione di cui sopra spetta “non oltre il periodo di imposta nel corso del quale è variata la dimora abituale”: ciò sta a significare che la detrazione viene meno per le rate di mutuo decorrenti (pagate) dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di trasferimento.

Il Legislatore ha tuttavia fornito alcune eccezioni a questa disciplina generale:

- in caso di ri-trasferimento presso l'originaria abitazione principale, la detrazione torna a spettare per le rate pagate (*i.e.* principio di cassa) a decorrere da quando viene ritrasferita la dimora abituale del contribuente;
- la detrazione spetta anche qualora la variazione di domicilio dipenda da trasferimenti per motivi di lavoro (anche in uno Stato estero) (anche qualora l'immobile sia locato a soggetti terzi); tale regola vale purché siano mantenute nel tempo le esigenze lavorative che hanno determinato lo spostamento dell'abitazione principale e purché non sia acquistata una nuova abitazione principale all'estero; tutto questo significa che, sia nel caso in cui l'immobile non sia più adibito ad abitazione principale, sia qualora l'immobile non sia mai stato adibito ad abitazione principale, qualora il contribuente sia costretto al trasferimento per motivi di lavoro (anche in un Comune limitrofo), la detrazione continua a competere ([circolare n. 7/E/2021](#)); tale deroga alla disciplina principale non trova più applicazione dall'anno successivo a quello in cui sono venute meno le succitate esigenze lavorative che hanno determinato la variazione di abitazione principale ([circolare n. 21/E/2010](#));
- analogamente, la detrazione spetta anche qualora il contribuente sia forzato a variare domicilio per ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, ma in questo caso l'abitazione non può essere locata a soggetti terzi;

Si badi bene che quanto sopra è valevole solamente nel caso in cui il mutuo sia pari o inferiore al costo d'acquisto dell'abitazione. In caso contrario (mutuo > costo abitazione), possono essere detratti solamente gli interessi (e gli oneri accessori) relativi alla quota-parte del mutuo che copre tale costo (ivi includendosi anche le spese accessorie e gli oneri notarili).

La formula, pertanto, deve essere la seguente:

$$\frac{[(\text{costo immobile} + \text{oneri}) \times \text{interessi pagati}] / \text{capitale dato in mutuo}}$$

Altra fattispecie assai frequente riguarda l'acquisto dell'immobile oggetto di lavori di ristrutturazione edilizia (comprovata dalla relativa concessione edilizia o analogo documento autorizzativo) nel quale, conseguentemente, non sia possibile il trasferimento immediato della propria dimora abituale. In tale fattispecie, la detrazione spetta a decorrere:

- dalla data in cui l'abitazione funge da dimora abituale;
- in ogni caso, entro 2 anni dalla data di acquisto dell'immobile (*i.e.* si hanno 2 anni dall'acquisto per il completamento dei lavori e il trasferimento della dimora nell'abitazione).

La [circolare n. 7/E/2001](#) ha tuttavia (opportunamente) chiarito che:

*“qualora non fosse possibile fissare la dimora abituale presso l'unità abitativa entro 2 anni dall'acquisto per cause imputabili al Comune che non provvede in tempo utile al rilascio delle abilitazione amministrative richieste, si potrà comunque usufruire della detrazione d'imposta”.*

Da ultimo si segnala che il soggetto che compila e trasmette la dichiarazione, ai fini della detrazione, deve verificare e conservare quanto segue:

- ricevute o certificazioni fornite dalla banca comprovanti l'ammontare degli interessi pagati;
- copia del contratto di mutuo, in cui si evidenzi che il mutuo è finalizzato all'acquisto dell'abitazione principale; in assenza di menzione, è necessario predisporre un'autodichiarazione comprovante la causa del mutuo;
- copia del contratto di compravendita immobiliare.

### La detrazione degli interessi anche in caso di costruzione o ristrutturazione

L'[articolo 15](#), comma 1-ter, Tuir prevede la possibilità di detrarre anche gli:

*“interessi passivi e relativi oneri accessori, nonché delle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione pagati a soggetti residenti nel territorio dello Stato o di uno Stato membro delle Comunità Europee, ovvero a stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, in dipendenza di mutui contratti, a partire dal 1° gennaio 1998 e garantiti da ipoteca, per la costruzione dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale”.*

La detrazione, pari anche in questo caso al 19%, è calcolata su un importo massimo di 2.582,28 euro ed è ammessa a condizione che:

- il contratto di mutuo sia stipulato dal soggetto che avrà il possesso dell'unità immobiliare a titolo di proprietà o di altro diritto reale;
- la stipula del contratto di mutuo da parte del soggetto possessore dell'unità immobiliare avvenga nei 6 mesi precedenti, ovvero nei 18 mesi successivi all'inizio dei lavori di costruzione;
- l'immobile sia adibito ad abitazione principale entro 6 mesi dal termine dei lavori.

Tali “lavori di costruzione dell'unità immobiliare” includono:

- sia i lavori conseguenti al provvedimento di autorizzazione/abilitazione comunale per la costruzione di un nuovo immobile;
- sia i lavori di ristrutturazione edilizia ex [articolo 3](#), comma 1, lettera d), Testo unico edilizia.

Sono, invece, esclusi i costi (o la quota-parte del mutuo) per l'acquisto del terreno sul quale sarà edificata la nuova costruzione ([circolare n. 17/E/2006](#)).

Nel caso di specie, è possibile fruire della detrazione anche se i lavori di ristrutturazione vengono effettuati successivamente al momento in cui l'immobile è adibito ad abitazione principale del contribuente. Tuttavia, ai fini della fruizione della detrazione, come chiarito dalla [circolare n. 7/E/2021](#):

*“il beneficio in questione deve essere rapportato al costo effettivo sostenuto dal contribuente per la costruzione/ristrutturazione dell'immobile e tale adempimento dovrà essere posto in essere al termine dei lavori. La detrazione, infatti, spetta limitatamente agli interessi relativi all'ammontare del mutuo effettivamente utilizzato e pertanto gli importi devono essere rapportati alle spese sostenute e documentate”.*

Coerentemente con quanto previsto per gli interessi su mutui ipotecari per l'acquisto dell'abitazione principale, anche in questa fattispecie, in caso di contitolarità del contratto di mutuo, il succitato limite di spesa deve essere riferito all'ammontare complessivo degli interessi.

Differentemente, invece, alla casistica precedentemente trattata, la quota di interessi passivi riferibili al coniuge fiscalmente a carico non può essere portata in detrazione dal coniuge “capiente”.

Dal punto di vista documentale, oltre a quanto già chiarito in riferimento alla precedente fattispecie, è necessario conservare anche un'autodichiarazione attestante la sussistenza delle condizioni sopra menzionate ai fini della fruizione della detrazione, le abilitazioni amministrative (e.g. Scia) e le fatture aventi a oggetto l'esecuzione dei lavori (per rapportare gli interessi alle spese effettivamente sostenute).

### La detrazione degli interessi in caso di mutuo “misto”

L'Amministrazione finanziaria ha trattato un'interessante fattispecie avente a oggetto un mutuo “misto”, stipulato in parte per l'acquisto di un immobile e in parte per la ristrutturazione (casistica peraltro non infrequente). Nella [risposta a interpello n. 38/E/2019](#) è stato opportunamente chiarito che:

– la detrazione per interessi ex [articolo 15](#), comma 1-ter, Tuir è cumulabile con quella prevista per gli interessi passivi ai sensi del comma 1, lettera b), Tuir

*“soltanto per il periodo di durata dei lavori di costruzione dell'unità immobiliare, nonché per il periodo di 6 mesi successivi al termine dei lavori stessi”.*

– ai fini della detrazione, poi, posto che devono essere rispettati i requisiti di entrambe le fattispecie (costruzione/ristrutturazione e acquisto), è necessario che l'immobile sia adibito ad abitazione principale entro 6 mesi dalla conclusione dei lavori e solo se non sono decorsi 2 anni dall'acquisto;

- diversamente, se si eccede il termine semestrale (rispetto alla conclusione dei lavori), ma non quello biennale (rispetto all'acquisto), spetta solo la detrazione per gli interessi relativi alla quota-parte del mutuo relativa all'acquisto;
- viceversa, se non si eccede il termine semestrale, ma quello biennale (rispetto all'acquisto), spetta solo la detrazione degli interessi relativi al mutuo per la ristrutturazione;
- da ultimo, se l'immobile è adibito ad abitazione principale oltre 2 anni dalla data di acquisto e oltre 6 mesi dalla conclusione dei lavori, non spetta nessuna detrazione.

## Gli oneri in dichiarazione

Per agevolare la compilazione dei quadri dichiarativi, i soggetti mutuanti forniscono solitamente prospetti di sintesi (certificazioni), considerabili sufficienti e idonee per soddisfare i requisiti di tracciabilità richiesti dalla prassi. Se ne riporta nel seguito un esempio:

Informazioni generali	
DATA DI STIPULA/RINEGOZIAZIONE	22/10/2020
IMPORTO STIPULATO/RINEGOZIATO	185.000,00
IMPOSTA SOSTITUTIVA	-462,50
SPESE	-1.320,00
COMPENSO OMNICOMPRESIVO	0,00
TOTALE INTERESSI NEL PERIODO	<b>-383,99</b>
DATA SCADENZA	31/10/2050

Il dato, peraltro, viene solitamente riportato anche nella dichiarazione precompilata.

Nel quadro E del modello 730 la compilazione deve essere la seguente:

- E7 - interessi mutui ipotecari acquisto abitazione principale;
- E8/E10, codice 10 - interessi per mutui ipotecari per costruzione abitazione principale;

SEZIONE I - SPESE PER LE QUALI SPETTA LA DETRAZIONE D'IMPOSTA DEL 19%, 26%, 30%, 35% o 90%					
	Spese patologiche esenti	SPESE SANITARIE		Numero rata	
E1	SPESE SANITARIE	Rateazione (barrare la casella)	857,00	E6	SPESE SANITARIE RATEIZZATE IN PRECEDENZA
E2	SPESE SANITARIE PER FAMILIARI NON A CARICO AFFETTI DA PATOLOGIE ESENTI		,00	E7	INTERESSI PER MUTUI IPOTECARI PER L'ACQUISTO DELL'ABITAZIONE PRINCIPALE
E3	SPESE SANITARIE PER PERSONE CON DISABILITA'		,00	E8	ALTRE SPESE
E4	SPESE VEICOLI PER PERSONE CON DISABILITA'	Numero rata	,00	E9	ALTRE SPESE
E5	SPESE PER L'ACQUISTO DI CANI GUIDA		,00	E10	ALTRE SPESE
E14	SPESE PER CANONI DI LEASING	1	2	3	4

Nel quadro RP del modello Redditi la compilazione deve invece essere la seguente (soggetto differente):

- RP7 - interessi mutui ipotecari acquisto abitazione principale;
- RP8/RP13, codice 10 - interessi per mutui ipotecari per costruzione abitazione principale.

Nel rigo RP15, poi, si includono - tra gli altri oneri detraibili al 19% - anche gli interessi passivi:

QUADRO RP ONERI E SPESE	RP1 Spese sanitarie	Spese patologiche esenti sostenute da familiari		Spese sanitarie comprensive di franchigia euro 129,11							
		1	2	3	4						
			.00		26.00						
<b>Sezione I</b>	<b>RP2</b> Spese sanitarie per familiari non a carico affetti da patologie esenti				.00						
Spese per le quali spetta la detrazione dell'imposta del 19%, del 26% del 30% e del 35% e del 90%	<b>RP3</b> Spese sanitarie per persone con disabilità				.00						
	<b>RP4</b> Spese veicoli per persone con disabilità				.00						
	<b>RP5</b> Spese per l'acquisto di cani guida				.00						
	<b>RP6</b> Spese sanitarie rateizzate in precedenza				.00						
Le spese mediche vanno indicate interamente senza sottrarre la franchigia di euro 129,11	<b>RP7</b> Interessi mutui ipotecari acquisto abitazione principale				3.278.00						
	<b>RP8</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
	<b>RP9</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
	<b>RP10</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
	<b>RP11</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
Per l'elenco dei codici spesa consultare la Tabella nelle istruzioni	<b>RP12</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
	<b>RP13</b> Altre spese	Codice spesa	1	2	.00						
	<b>RP14</b> Spese per canone di leasing	Data stipula leasing	1	2	3	4	5	6	7	8	9
		giorno	mese	anno	Numero anno	Importo canone di leasing	Prezzo di riscatto				
						.00					.00
	<b>RP15</b> Totale spese su cui determinare la detrazione	Rateizzazioni spese right RP1, RP2 e RP3	Totale spese con detrazione al 19% da non commisurare al reddito	Totale spese con detrazione al 19% da commisurare al reddito	Totale spese con detrazione al 26% da non commisurare al reddito	Totale spese con detrazione al 26% da commisurare al reddito	Totale spese con detrazione al 30%	Totale spese con detrazione 35%	Totale spese con detrazione 90%		
		2	3	4	5	6	7	8	9		
			3.278.00	.00	.00	.00	.00	.00	.00		.00

### L'“effetto Covid-19” sulla detrazione degli interessi passivi

La [risposta a interpello n. 485/E/2020](#) ha fornito interessanti spunti relativi alla possibilità di fruire della detrazione d'imposta, anche in deroga alla disciplina “naturale”, qualora ricorra il caso della forza maggiore, ossia:

“quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento”.

È lapalissiano che l'emergenza derivante dalla pandemia da Covid-19 – in considerazione delle chiusure forzate di attività produttive, dei plurimi lock-down e degli ovvi ritardi nelle “ripartenze” delle attività produttive – possa configurare

“una causa di forza maggiore che può impedire il rispetto del termine di decadenza per il trasferimento della residenza”.

Considerando quanto sopra e tenendo a mente che la destinazione a dimora abituale dell'immobile deve essere effettiva e non solo “formale” e che, pertanto, richiede lo svolgimento di attività pratiche (e.g. il trasloco del mobilio e il loro acquisto, lo spostamento di persone, il coordinamento di gruppi di lavoro, mezzi etc.), i divieti e le restrizioni negli spostamenti delle persone imposti dal 23 febbraio al 2 giugno 2020, in base agli ormai noti D.P.C.M. (del 23 febbraio 2020 e del 9 marzo 2020) e al D.L. 33/2020, non hanno fatto altro che impedire e impossibilitare l'espletamento delle attività propedeutiche e necessarie per i traslochi e, quindi, per i conseguenti trasferimenti delle persone nelle proprie abitazioni principali.

Ad analoga conclusione è giunta la prassi nella successiva [risposta a interpello n. 6/E/2021](#), ove non ricorreva il ritardo nel rilascio dell'abilitazione amministrativa comunale, bensì l'impossibilità effettiva di terminare i lavori a causa di un impedimento oggettivo (derivante dai sopracitati D.P.C.M.), ossia:

“un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento”.

Integrandosi in entrambe le risposte, pertanto, la fattispecie della causa di forza maggiore (debitamente commentata anche dalla [circolare n. 7/E/2021](#)), l'Amministrazione finanziaria ha opportunamente acconsentito alla fruizione della detrazione anche in caso di sfioramento del termine annuale tra rogito e trasferimento della dimora abituale, purché nel rispetto rigoroso di un termine non superiore al canonico anno, maggiorato del periodo corrispondente alla durata della causa di forza maggiore (quindi dal 23 febbraio al 2 giugno 2020). Ecco, dunque, che per gli acquisti effettuati (rogito notarile) nel mese di febbraio 2020, il termine ultimo per la variazione della dimora abituale poteva spingersi addirittura al mese di maggio 2021 (o addirittura inizio giugno).

### SCHEDA DI SINTESI

Ai fini della corretta identificazione e quantificazione degli oneri detraibili qui discussi, è fondamentale definire, dapprima, la locuzione “*interessi passivi e relativi oneri accessori*” (ivi includendosi commissioni, oneri tributari, spese di perizia, oscillazione dei cambi etc.), e poi individuare l'immobile agevolabile, corrispondente al luogo in cui il contribuente e la sua famiglia stabiliscono la propria dimora abituale.



L'articolo 15, comma 1, lettera b), Tuir prevede la possibilità di detrarre il 19% degli interessi passivi per mutui ipotecari in caso di acquisto dell'abitazione principale nel rispetto di quanto segue:

- il contribuente deve essere intestatario del mutuo;
- l'importo massimo detraibile complessivo (da ripartire tra i soggetti beneficiari) ammonta a 4.000 euro;
- l'acquisto dell'abitazione deve avvenire entro l'anno anteriore alla stipula del mutuo o entro l'anno successivo;
- la detrazione spetta fino al periodo d'imposta in cui si varia dimora abituale (fatta eccezione per i casi di trasferimento per motivi di lavoro o di ricovero);
- qualora il mutuo abbia un valore superiore al costo dell'abitazione, gli interessi vanno detratti *pro quota* in base alla parte del mutuo afferente all'acquisto della casa;
- in caso di ristrutturazione dell'abitazione acquistata, la detrazione spetta solo dall'effettivo trasferimento e purché esso avvenga entro 2 anni dall'acquisto.



Allo stesso modo, l'articolo 15, comma 1-ter, Tuir prevede la possibilità di detrarre il 19% degli interessi passivi per mutui ipotecari in caso di costruzione o ristrutturazione dell'abitazione principale, nel rispetto dei seguenti limiti:

- il contribuente deve essere intestatario del mutuo (e anche proprietario o titolare di un altro diritto reale);
- l'importo massimo detraibile complessivo (da ripartire tra i soggetti beneficiari) ammonta a 2.582,28 euro;
- la stipula del mutuo deve avvenire entro 6 mesi antecedenti o 18 mesi successivi all'inizio dei lavori di costruzione;
- l'immobile deve essere adibito ad abitazione principale entro 6 mesi dalla conclusione dei lavori.



Sovente gli istituti finanziari forniscono i prospetti di riepilogo (certificazioni) contenenti tutti i dati necessari ai fini della compilazione delle dichiarazioni dei redditi. In particolare, viene richiesta la compilazione dei righe E7 o E8/E10 (codice 10), a seconda delle 2 fattispecie sopra rappresentate, in caso di trasmissione del modello 730. In caso di compilazione del modello Redditi, invece, è necessario compilare i righe RP7 o RP8/RP13 (codice 10). È comunque necessario che, in tutti i casi, il redattore della dichiarazione ottenga idonea documentazione (copia delle certificazioni, copia dei contratti di mutuo e di acquisto dell'abitazione, copia delle abilitazioni e autorizzazioni comunali, etc.).



La pandemia ha sensibilmente influenzato le scadenze sopra descritte. Pur non essendo stato differito alcun termine, l'emanazione dei noti D.P.C.M. ha fatto sì che, in molti casi, si potesse configurare la causa di forza maggiore (e.g. impossibilità di trasloco, impossibilità di spostamento, ritardi nei lavori, etc.) cui è conseguito il mancato rispetto delle tempistiche previste *ex lege*, facendo così salvo il diritto alla detrazione dell'onere.



! « **NUOVA USCITA** »  
APRILE 2022 »



## GLI INCENTIVI DI ATTRAZIONE DEL CAPITALE UMANO

**Autore:** Francesca Benini

<b>Prezzi di listino</b>	<b>Versione cartacea</b>	<b>Versione e-book</b>
	<b>€ 25,00</b>	<b>€ 21,00 + IVA 4%</b>

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Il credito d'imposta estero non dichiarato: le soluzioni di prassi

Gianfranco Antico - pubblicista

### Premessa

L'istituto del credito di imposta costituisce un rimedio contro la doppia imposizione giuridica che viene a crearsi in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione, in capo al medesimo soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto, sia nel Paese di residenza.

Il sistema tributario italiano ha optato per il sistema del credito d'imposta in coerenza con il principio generale di tassazione dei residenti per tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti.

Tale sistema rende definitivo il livello di imposizione più elevato (quello del Paese della fonte o quello del Paese di residenza), e con tale metodo quando l'imposta estera, rispetto a quella dovuta in Italia (Paese di residenza del contribuente) è inferiore, occorre versare all'Erario italiano la differenza; se superiore, non si dà luogo a "restituzione" dell'eccedenza, in quanto il credito compete solo fino a concorrenza dell'imposta italiana relativa al reddito estero.

Analizziamo, quindi, il quadro normativo di riferimento, che è stato più volte supportato da diverse soluzioni di prassi.

### Il quadro normativo supportato dalla prassi

L'[articolo 165](#), comma 1, Tuir detta le condizioni di applicabilità del credito, prevedendo che *"se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero e il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione"*.

Le 3 condizioni richieste dalla norma		
Redditi prodotti all'estero <sup>1</sup>	Il concorso del reddito estero alla formazione del reddito complessivo del residente	Il pagamento di imposte estere a titolo definitivo

<sup>1</sup> I redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23, Tuir per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato.

Per beneficiare del credito d'imposta previsto dall'[articolo 165](#), Tuir è necessario che i redditi prodotti all'estero concorrano alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente. L'istituto non è quindi applicabile in presenza di redditi assoggettati a ritenuta a titolo di imposta, a imposta sostitutiva o a imposizione sostitutiva operata dallo stesso contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi ai sensi dell'[articolo 18](#), Tuir.

Sulla base di tale disposizione, infatti, i redditi di capitale corrisposti da soggetti non residenti e percepiti direttamente all'estero senza l'intervento di un sostituto d'imposta sono soggetti, a cura del contribuente, in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi, a imposizione sostitutiva nella stessa misura delle ritenute a titolo d'imposta che sarebbero applicate se tali redditi fossero corrisposti da sostituti d'imposta o intermediari italiani.

In relazione a tali redditi, la norma dispone, inoltre, che *"il contribuente ha facoltà di non avvalersi del regime di imposizione sostitutiva e in tal caso compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero"*.

Come rilevato dalla [circolare n. 9/E/2015](#), l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o, quanto meno, in tributi con natura simile, e non sempre è agevole stabilire se il tributo estero rientri tra quelli accreditabili ai fini dell'articolo 165, Tuir.

Verifica sulla natura del tributo	
Circolare n. 9/E/2015	La verifica sulla natura del tributo estero va effettuata alla stregua dei principi e delle nozioni evincibili dal nostro ordinamento tributario, per cui si ritiene accreditabile la prestazione patrimoniale dovuta <i>ex lege</i> e il cui presupposto consista nel possesso di un reddito

Resta fermo che la detrazione è consentita quando le imposte estere sono state pagate a titolo definitivo.

Definitività dell'imposta	
<a href="#">Circolare n. 50/E/2002</a>	La definitività dell'imposta pagata all'estero coincide con la sua <i>"irripetibilità"</i> , ossia con la circostanza che essa non è più suscettibile di modificazione a favore del contribuente. Al contrario, rimane irrilevante il fatto che l'imposta possa essere modificata <i>in peius</i> a sfavore del contribuente, come nel caso in cui la stessa si riferisca a redditi ancora assoggettabili ad accertamento da parte delle Amministrazioni fiscali degli Stati esteri
<a href="#">Circolare n. 3/1980</a>	La correlazione esistente tra imposta pagata in via definitiva e il relativo reddito non esclude che l'imposta possa essere considerata <i>"definitiva"</i> anche qualora il reddito sia ancora suscettibile di verifica nello Stato estero in cui viene prodotto

Non possono, invece, considerarsi definitive le imposte pagate in acconto o in via provvisoria e quelle per le quali è prevista, sin dal momento del pagamento, la possibilità di rimborso totale o parziale, anche mediante *"compensazione"* con altre imposte dovute nello Stato estero<sup>2</sup>.

<sup>2</sup> Le imposte suscettibili di parziale rimborso possono essere comunque detratte, al netto del rimborso spettante, sempre che si possa considerare certo il relativo ammontare alla data di presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. Cfr. anche la risposta fornita

Le imposte estere devono considerarsi "pagate a titolo definitivo" nel periodo d'imposta in cui le stesse sono state versate al Fisco estero, a nulla rilevando il periodo d'imposta in cui il beneficiario del reddito estero è venuto in possesso della relativa certificazione. La certificazione, infatti, ha valenza meramente probatoria e, pertanto, non determina la definitività del pagamento del tributo<sup>3</sup>.

Nel caso di imposte eventualmente corrisposte in via provvisoria in pendenza di un procedimento contenzioso estero, il requisito della definitività delle imposte estere si realizza nel periodo d'imposta in cui si conclude in via definitiva il contenzioso.

Il riconoscimento del credito d'imposta è condizionato dalle modalità di certificazione da fornire all'Autorità fiscale italiana per dimostrare la definitività del prelievo.

Ai fini del recupero delle imposte pagate all'estero in via definitiva, la [risoluzione n. 104/E/2001](#) ha ritenuto che "possa essere validamente utilizzata la certificazione rilasciata dall'intermediario ovvero altra documentazione rilasciata dall'Autorità fiscale estera dalla quale tali imposte risultino pagate in via definitiva".

Secondo quanto indicato nella [circolare n. 9/E/2015](#), per la verifica della detrazione spettante, il contribuente è tenuto a conservare i seguenti documenti:

Documentazione a supporto
<ul style="list-style-type: none"><li>• un prospetto recante l'indicazione, separatamente Stato per Stato, dell'ammontare dei redditi prodotti all'estero, l'ammontare delle imposte pagate in via definitiva in relazione ai medesimi, la misura del credito spettante, determinato sulla base della formula di cui al comma 1 dell'<a href="#">articolo 165</a>, Tuir (RE/RCN x imposta italiana);</li><li>• la copia della dichiarazione dei redditi presentata nel Paese estero, qualora sia ivi previsto tale adempimento;</li><li>• la ricevuta di versamento delle imposte pagate nel Paese estero;</li><li>• l'eventuale certificazione rilasciata dal soggetto che ha corrisposto i redditi di fonte estera;</li><li>• l'eventuale richiesta di rimborso, qualora non inserita nella dichiarazione dei redditi</li></ul>

Il comma 1 dell'articolo 165, Tuir prevede la regola generale per il calcolo del *foreign tax credit*, stabilendo che le imposte estere pagate a titolo definitivo sono detraibili dall'imposta netta dovuta, nei limiti della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi esteri e il reddito complessivo, al netto delle perdite dei precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione.

Quanto sopra viene schematizzato dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E/2015 con la seguente formula:

---

dall'Agenzia delle entrate con la [risposta a interpello n. 23/E/2019](#), secondo cui "l'eventuale ritenuta subita dalla società istante nello Stato estero, non essendo conforme alle disposizioni convenzionali applicabili nella fattispecie, non possa costituire oggetto di credito d'imposta in Italia... Conseguentemente, la ritenuta eventualmente applicata dal cliente non residente, all'atto del pagamento delle fatture addebitategli, non essendo conforme alle disposizioni convenzionali applicabili nella fattispecie, non è accreditabile in Italia. Al fine di neutralizzare la doppia imposizione subita nello Stato della fonte e della residenza, la società istante ha la facoltà di attivare la procedura per la richiesta di rimborso della ritenuta eventualmente versata nello Stato estero, secondo le modalità ivi previste".

<sup>3</sup> Il contribuente dovrà munirsi tempestivamente della documentazione idonea a dimostrare il pagamento dell'imposta nello Stato estero.

Formula
$\frac{RE^4 \times \text{imposta italiana}}{RCN^5}$

L'accreditamento delle imposte estere non può comunque essere superiore alla quota d'imposta italiana, corrispondente al rapporto sopra indicato, da assumere - in ogni caso - nei limiti dell'imposta netta dovuta per il periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso al complessivo reddito imponibile.

Il rapporto in esame, tra il reddito estero (RE) e quello complessivo al netto delle perdite di esercizi precedenti (RCN), può risultare superiore a "1" quando le perdite, coeve e/o pregresse, sono così elevate da assorbire interamente il reddito di fonte italiana e parte di quello estero. In tal caso<sup>6</sup>, il rapporto si considera pari a "1", non potendo l'imposta relativa al reddito estero essere riconosciuta in misura superiore all'imposta effettivamente dovuta, poiché, altrimenti, si determinerebbe un finanziamento delle imposte estere.

Reddito d'impresa prodotto all'estero
<u><a href="#">Circolare n. 9/E/2015</a></u>
Resta ferma la possibilità di recuperare l'imposta estera eccedente la quota d'imposta italiana - nei limiti dell'imposta netta dovuta di periodo - con il meccanismo del riporto delle eccedenze, di cui al comma 6 dell' <a href="#">articolo 165</a> , Tuir

Il comma 4 dell'articolo 165, Tuir stabilisce la regola generale secondo cui la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo cui "appartiene" il reddito prodotto all'estero al quale si riferisce l'imposta, a condizione che il pagamento a titolo definitivo avvenga prima della sua presentazione.

Esempio
<u><a href="#">Circolare n. 9/E/2015</a></u>
Se il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito complessivo del soggetto residente nel periodo d'imposta 2014, la detrazione spetta dall'imposta dovuta per il 2014, sempre che il pagamento a titolo definitivo dell'imposta estera si verifichi prima della presentazione della relativa dichiarazione dei redditi

Qualora il pagamento a titolo definitivo delle imposte estere avvenga in un periodo precedente a quello in cui il reddito prodotto all'estero concorre alla formazione del reddito complessivo del residente, la detrazione deve essere calcolata nella dichiarazione relativa al periodo di appartenenza in Italia di tale reddito estero.

Nel caso in cui, invece, il suddetto pagamento si verifichi successivamente alla presentazione della dichiarazione relativa al periodo in cui il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile in Italia, il

<sup>4</sup> Il reddito estero.

<sup>5</sup> Il reddito complessivo al netto delle perdite dei pregressi periodi d'imposta.

<sup>6</sup> La circolare n. 9/E/2015 a conferma richiama la Relazione al D.Lgs. 344/2003.

comma 7, dell'[articolo 165](#), Tuir impone una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per tale periodo. In tal caso, il credito spettante dovrà essere richiesto in detrazione nella prima dichiarazione utile rispetto al momento in cui si renderà definitiva l'imposizione all'estero, fermo restando che la quota d'imposta italiana e l'imposta netta dovuta, rilevanti ai fini del computo della detrazione, saranno quelle relative al periodo d'imposta in cui il reddito estero ha concorso alla formazione del reddito complessivo.

<b>Pagamento frazionato</b>
<b><a href="#">Circolare n. 9/E/2015</a></b>
Ogni volta che le imposte estere su un medesimo reddito vengono pagate a titolo definitivo in maniera frazionata si rende necessario effettuare una nuova liquidazione, tenendo sempre conto degli elementi reddituali e della quota di imposta italiana relativa al reddito estero del periodo in cui lo stesso ha concorso a formare l'imponibile
Il credito per le imposte estere che, in ragione del frazionamento, si sono rese definitive in periodi successivi a quello in cui il reddito estero ha concorso all'imponibile, dovrà essere calcolato al netto di quanto già fruito nelle precedenti dichiarazioni e tenendo conto che la detrazione complessiva non potrà eccedere l'imposta netta dovuta nel periodo nel quale il reddito estero ha concorso all'imponibile. Il credito verrà, dunque, calcolato e utilizzato nella dichiarazione entro la cui data di presentazione saranno diventate definitive, di volta in volta, le imposte estere

Una riliquidazione del credito d'imposta è necessaria anche nel caso in cui l'imposta estera, pur pagata a titolo definitivo in un certo periodo d'imposta e per la quale sia stato già detratto il credito d'imposta, sia oggetto di rimborso, per le ragioni più svariate, da parte dell'Amministrazione finanziaria estera. In tal caso, nel periodo d'imposta nel quale si è ottenuto il rimborso, il contribuente dovrà ricalcolare il credito d'imposta in misura corrispondente all'importo di imposte estere effettivamente pagate, presentare una dichiarazione integrativa a sfavore, ai sensi del comma 8 dell'[articolo 2](#), D.P.R. 322/1998, e versare la maggiore imposta dovuta. Tale dichiarazione avrà l'effetto di rideterminare il credito d'imposta per redditi prodotti all'estero sulla base del diverso ammontare di imposta estera effettivamente pagata e, quindi, al netto di quella oggetto di rimborso nel Paese estero.

### L'omessa presentazione della dichiarazione

Nel caso in cui il contribuente ometta la presentazione della dichiarazione ovvero ometta l'indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata, il comma 8, dell'[articolo 165](#), Tuir, nega la detrazione d'imposta: *“La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata”*.

La norma, quindi, nega il diritto alla detrazione delle imposte pagate all'estero nelle seguenti 2 ipotesi:

1. omessa presentazione della dichiarazione;
2. omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero.

Come rilevato dalla [circolare n. 9/E/2015](#), il contribuente non può fruire del credito di cui all'[articolo 165](#), Tuir qualora la dichiarazione relativa all'annualità oggetto di controllo sia omessa (o debba essere considerata tale) o il reddito estero non sia stato dichiarato.

Con specifico riferimento alle ipotesi di omessa presentazione della dichiarazione, la circolare n. 9/E/2015 rammenta che, ai sensi dell'[articolo 2](#), comma 7, ultimo periodo, D.P.R. 322/1998, si considerano omesse le dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a 90 giorni. Pertanto, osservano gli estensori della circolare n. 9/E/2015, *“al contribuente spetta il credito di imposta in caso di presentazione tardiva della dichiarazione se tale presentazione avviene entro i 90 giorni successivi al termine ordinario”*.

Diversamente, il comma 8, dell'articolo 165, Tuir preclude la detrazione delle imposte pagate all'estero nel caso di dichiarazioni presentate con un ritardo superiore a 90 giorni, dal momento che queste ultime sono da ritenersi omesse, benché costituiscano titolo per la riscossione degli imponibili in esse indicati. Per quanto riguarda, invece, le ipotesi di omessa indicazione nella dichiarazione presentata in Italia dei redditi prodotti all'estero, la circolare n. 9/E/2015 chiarisce che tale fattispecie si verifica nel caso in cui nella predetta dichiarazione non risulti indicato un reddito estero derivante dalla medesima fonte produttiva e appartenente alla medesima categoria reddituale. *“Ciò significa che il comma 8 dell'articolo 165, Tuir non è applicabile a un soggetto residente che, ad esempio, abbia parzialmente dichiarato il reddito di impresa prodotto da una propria stabile organizzazione all'estero”*.

### La correzione della dichiarazione

L'articolo 165, Tuir, deve essere coordinato con l'articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998, che prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni, mediante una successiva dichiarazione da presentare, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta al quale si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti per l'accertamento.

Tale possibilità, precisa e puntualizza la circolare n. 9/E/2015, *“consente al contribuente di dichiarare un reddito estero non indicato nella dichiarazione originaria e di sanare, in tal modo, la violazione commessa. In questo caso, il reddito oggetto di integrazione deve ritenersi, comunque, dichiarato e conseguentemente al contribuente spetta la detrazione delle imposte pagate all'estero”*.

Pertanto, il riconoscimento del credito d'imposta estero in ipotesi di una dichiarazione integrativa a sfavore – che appare coerente alla luce dei recenti interventi normativi volti ad agevolare

l'adempimento spontaneo degli obblighi tributari da parte del contribuente – beneficia del nuovo quadro normativo di favore.

### L'accertamento di un maggior reddito italiano

Con la [circolare n. 4/E/2019](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito, fra l'altro, alcuni chiarimenti in ordine alla possibilità di ricalcolo del credito per le imposte pagate all'estero di cui all'[articolo 165](#), Tuir, ai fini della sua detrazione dalla maggiore imposta dovuta in sede di accertamento.

La questione oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2019 investe la possibilità di rideterminare il credito per le imposte pagate all'estero da utilizzare in detrazione dalla maggiore imposta accertata.

Si tratta dell'ipotesi in cui, ai sensi del comma 6 dell'articolo 165, Tuir, l'imposta estera pagata a titolo definitivo su redditi prodotti nello stesso Stato estero sia eccedente la quota di imposta italiana relativa ai medesimi redditi esteri, non sia stata utilizzata in relazione allo stesso reddito estero negli esercizi precedenti fino all'ottavo e sia stata riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo.

In particolare, si è posto il dubbio se la rettifica dell'imponibile in Italia, incidendo sul calcolo della quota d'imposta italiana, che costituisce il limite che opera per utilizzare la detrazione spettante a titolo di credito per le imposte pagate all'estero, renda possibile il ricalcolo della suddetta detrazione ed eventualmente con quali modalità.

Il comma 7 dell'articolo 165, Tuir disciplina l'ipotesi in cui si debba procedere a una nuova liquidazione dell'imposta dovuta per il periodo nel quale il reddito estero ha concorso a formare l'imponibile, a seguito dell'accertamento - nel Paese della fonte - di un maggior reddito estero.

<a href="#">Circolare n. 9/E/2015</a>	
Rettifica del reddito estero	Nell'ipotesi in cui non siano scaduti i termini per l'accertamento, la dichiarazione del maggior reddito estero comporta anche una nuova liquidazione della detrazione spettante a titolo di <i>foreign tax credit</i> , che tiene conto delle maggiori imposte estere sostenute a seguito della rettifica operata nello Stato della fonte.

Se la disposizione normativa di cui al comma 7 dell'[articolo 165](#), Tuir disciplina l'ipotesi dell'accertamento di un maggior reddito prodotto all'estero, nulla è previsto per il caso inverso di accertamento di un maggior reddito italiano, fattispecie che, pertanto, non trova uno specifico riscontro normativo e nemmeno di prassi.

La circolare n. 9/E/2015, al § 6, in relazione al caso normativamente disciplinato di accertamento di un maggior reddito estero, chiarisce che *“potrà essere calcolata la maggiore detrazione spettante a titolo di*

*credito per le imposte pagate all'estero, dietro presentazione di adeguata documentazione*". Il ricalcolo presuppone quindi un'attività da parte del contribuente volta a provare il diritto alla detrazione.

Per l'Agenzia delle entrate, il contraddittorio istaurato nell'ambito del procedimento di accertamento con adesione, di cui al D.Lgs. 218/1997, appare la sede naturale per poter valutare la possibilità di ricalcolo della detrazione del credito dell'imposta pagata all'estero anche nella situazione inversa in cui il reddito oggetto di rettifica sia quello italiano.

La *ratio* risiede nell'ottica di ripristino della situazione che si sarebbe realizzata qualora il contribuente avesse dichiarato sin da subito il proprio imponibile nella misura corretta, in conformità della disciplina dello scomputo delle perdite in accertamento. In tale ipotesi, infatti, il credito per le imposte pagate all'estero sarebbe stato detratto dall'imposta italiana nella misura conseguente al corretto imponibile dichiarato.

Pertanto, la [circolare n. 4/E/2019](#) ritiene che *“la detrazione del credito per le imposte pagate all'estero, riportata a nuovo fino all'ottavo esercizio successivo ai sensi del comma 6 dell'articolo 165, Tuir, se ancora disponibile, possa essere riconosciuta in detrazione dalla maggiore imposta definitiva, su richiesta del contribuente in sede di contraddittorio nell'ambito del procedimento di adesione”*.

In tale ambito sarà necessario valutare la documentazione a tal fine presentata dal contribuente, verificando l'utilizzabilità di tale credito, anche con riferimento alla spettanza sostanziale dello stesso e alla sua disponibilità in relazione all'eventuale utilizzo dell'eccedenza riportata negli anni successivi.

### SCHEDA DI SINTESI

L'istituto del credito di imposta costituisce un rimedio contro la doppia imposizione giuridica che viene a crearsi in presenza di redditi transnazionali assoggettati a tassazione, in capo al medesimo soggetto, sia nel Paese in cui il reddito è prodotto, sia nel Paese di residenza. L'ordinamento italiano ha optato per il sistema del credito d'imposta in coerenza con il principio generale di tassazione dei residenti per tutti i redditi posseduti, ovunque prodotti.



Come rilevato dalla circolare n. 9/E/2015, l'operatività dell'istituto è limitata ai tributi stranieri che si sostanziano in un'imposta sul reddito o, quanto meno, in tributi con natura simile, e non sempre è agevole stabilire se il tributo estero rientri tra quelli accreditabili ai fini dell'articolo 165, Tuir.



Il riconoscimento del credito d'imposta è condizionato dalle modalità di certificazione da fornire all'Autorità fiscale italiana per dimostrare la definitività del prelievo.



Nel caso in cui il contribuente ometta la presentazione della dichiarazione ovvero ometta l'indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata, il comma 8, dell'articolo 165, Tuir, nega la detrazione d'imposta: *“La detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata”*.



L'articolo 165, Tuir, deve essere coordinato con l'articolo 2, comma 8, D.P.R.322/1998, che prevede la possibilità per il contribuente di integrare la dichiarazione dei redditi per correggere errori od omissioni, mediante una successiva dichiarazione da presentare, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta al quale si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti per l'accertamento.



La questione oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E/2019 investe la possibilità di rideterminare il credito per le imposte pagate all'estero da utilizzare in detrazione dalla maggiore imposta accertata.

**ec Euroconference**  
Editoria

! “ **NUOVA USCITA**  
**MARZO 2022** ”

# E-COMMERCE

**Autore: Marco Peirolò**

**E-book: € 15,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

The advertisement features a laptop displaying the e-book cover, which includes the Euroconference logo and the text 'E-COMMERCE'. The background is a light grey network pattern with yellow and orange accents.

**Forfettari 2022 - Fattura elettronica oltre i 25.000 nel 2021**

Il Consiglio Europeo il 13 dicembre 2021 con la Decisione 2021/2251 ha prorogato al 31 dicembre 2024 l'utilizzo della fatturazione elettronica e ha esteso l'obbligo della stessa anche alle piccole imprese tra cui i contribuenti forfettari (L. 190/2014)

L'[articolo 18](#), commi 2-3, D.L. 36/2022 (c.d. Decreto PNRR 2), eliminando l'esonero da fatturazione elettronica per contribuenti minimi e forfettari, ne ha disposto l'obbligo a partire dal 1° luglio 2022, per:

Coloro che nell'anno precedente al 1° luglio 2022 (2021) hanno conseguito ricavi o percepito compensi > 25.000 euro

➔ Principio di cassa

I 25.000 euro vanno raggiunti ad anno (in caso di inizio attività nel 2021)

Invece coloro che nell'anno precedente al 1° luglio 2022 (2021) non hanno conseguito ricavi o percepito compensi > 25.000 euro:

Avranno l'obbligo di fatturazione elettronica a partire dal 1° gennaio 2024

Non è chiaro se coloro che nel 2022 avranno conseguito ricavi o percepito compensi > 25.000 euro avranno l'obbligo di fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2023

Stando al tenore letterale della norma così non dovrebbe essere, ossia dovranno emettere fattura elettronica solo dal 2024

Periodo transitorio senza sanzioni: l'[articolo 18](#), comma 3, D.L. 36/2022 ha disposto un esonero da sanzioni per il III trimestre 2022 (dal 1° luglio 2022 al 30 settembre 2022) se la fattura viene emessa entro il mese successivo all'effettuazione operazione

Ad esempio, effettuazione operazione 15 luglio 2022. Ordinariamente la fattura dovrebbe essere inviata entro il 27 luglio 2022 (ipotizzando una fattura immediata). Nel regime transitorio potrà essere inviata entro agosto 2022 (si ritiene debba leggersi 31 agosto 2022)

➔

Sanzioni ordinariamente applicabili: dal 5% al 10% dei corrispettivi non documentati/non registrati, da 250 a 2.000 euro se la violazione non rileva ai fini della determinazione del reddito





**« ( NUOVA USCITA ) »**  
**FEBBRAIO 2022 »»**



## CHECK LIST PER L'ECO BONUS

**Autore: Augusto Gilioli**

**E-book: € 10,00 + IVA 4%**

**ACQUISTA ORA**

## La circolare tributaria n. 24/2022

# Il credito d'imposta *under 36* compete anche sulle fatture intestate al padre con preliminare con persona da nominare

Centro studi tributari

### Il caso

Kevin Rossi ha i requisiti per fruire delle agevolazioni per l'acquisto della prima casa da parte dei giovani *under 36* anni e nel mese di luglio 2022 acquisterà un immobile dall'impresa costruttrice al prezzo di 200.000 euro + Iva 4.

Nel mese di gennaio 2022 il padre Aristide Rossi ha stipulato un contratto preliminare a proprio nome, nel quale si è riservato la possibilità di nominare un diverso soggetto in sede di stipula del rogito di trasferimento dell'immobile (appunto, il figlio).

È stata emessa dall'impresa costruttrice una fattura di acconto di 50.000 euro + Iva 4%, intestata al padre, firmatario del compromesso.

Kevin Rossi potrà calcolare il credito d'imposta solo sulla fattura a lui intestata (il saldo di 150.000 euro + Iva 4%) oppure in relazione all'Iva relativamente dovuta per tale acquisto (quindi facendo riferimento anche alle fatture emesse a nome del padre)?

Per recuperare il credito occorrerà attendere la dichiarazione dei redditi da presentare il prossimo anno?

### La soluzione

Per gli atti stipulati entro il 31 dicembre 2022 (originariamente l'agevolazione era limitata al 30 giugno, ma è stata estesa di un ulteriore semestre a opera dell'articolo 1, [comma 151](#), L. 234/2021, Legge di Bilancio per il 2022), l'[articolo 64](#), commi 6-11, D.L. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni *bis*) ha introdotto un'agevolazione a favore dei giovani con situazione economica limitata per l'acquisto della prima casa, consistente nell'esenzione dal pagamento dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale, ovvero un credito d'imposta pari all'Iva corrisposta per l'acquisto di tale immobile.

L'agevolazione riguarda i giovani di età inferiore ai 36 anni, requisito anagrafico da verificare nell'anno in cui viene stipulato l'atto di acquisto dell'immobile "prima casa"; è, inoltre, previsto un requisito patrimoniale, ossia che il contribuente non presenti un Isee superiore a 40.000 euro.

L'immobile, a patto che non sia censito nelle categorie catastali di lusso (ossia A/1, A/8 e A/9), può come detto beneficiare:

- dell'esenzione dall'applicazione delle imposte di registro, ipotecaria e catastale; ovvero
- di un credito d'imposta, quando l'atto sia soggetto a Iva.

La "prima casa" è definita in base alle regole previste nella nota II-bis all'[articolo 1](#), della Tariffa, Parte prima, allegata al Tur (D.P.R. 131/1986). A tal fine è infatti richiesto:

- che l'immobile sia ubicato nel territorio del Comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza o, se diverso, in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività;
- che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare esclusivo o in comunione con il coniuge dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune in cui è situato l'immobile da acquistare;
- che nell'atto di acquisto l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni prima casa.

Per gli atti soggetti a Iva, l'imposta deve essere corrisposta al venditore; a fronte di questo pagamento viene riconosciuto all'acquirente in possesso dei requisiti un corrispondente credito d'imposta.

Il credito d'imposta Iva può essere utilizzato con diverse modalità:

- portato in diminuzione dalle imposte di registro, ipotecaria, catastale, sulle successioni e donazioni dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito; ovvero
- può essere utilizzato in diminuzione delle imposte sui redditi; ovvero ancora
- può essere utilizzato in compensazione.

È esclusa la possibilità di chiedere il rimborso di tali somme.

Nel caso di utilizzo nella dichiarazione dei redditi occorre compilare il rigo CR13 del modello Redditi 2022 ovvero il rigo G8 del modello 730/2022.

Il caso esaminato riguarda un contribuente in possesso dei requisiti per fruire delle agevolazioni previste dall'[articolo 64](#), D.L. 73/2021, che intende acquistare un fabbricato, la cui cessione è assoggettata a Iva (pari al 4% in quanto in possesso dei requisiti "prima casa").

La questione è stata recentemente esaminata dall'Agenzia delle entrate nella [risposta a interpello n. 261/E/2022](#), fornendo al contribuente risposta positiva.

L'Agenzia delle entrate rammenta il contenuto dell'[articolo 1404](#), cod. civ. riguardante il "Contratto per persona da nominare" evidenziando come sia necessario un primo aspetto formale: per sostituirsi quale parte contrattuale del contratto preliminare originariamente stipulato dal padre "per sé o per persona da nominare", acquisendo i diritti e assumendo gli obblighi derivanti dal contratto medesimo con effetto dal momento in cui questo fu stipulato (incluso avvalersi dei pagamenti di caparra e acconti già effettuati dal padre), è necessaria una dichiarazione di nomina rispondente alle richieste dell'articolo 1404, cod. civ..

L'Agenzia delle entrate ricorda che il credito d'imposta previsto dall'[articolo 64](#), D.L. 73/2021 risulta "di ammontare pari all'Iva corrisposta in relazione all'acquisto"; conseguentemente sarà necessario che dall'atto di compravendita dell'immobile, stipulato in seguito alla nomina, risulti l'ammontare dell'Iva corrisposta in relazione all'acquisto agevolato.

Pertanto, sarà necessario che dall'atto di compravendita dell'immobile, stipulato in seguito alla nomina, risultino specificamente enunciati gli acconti già pagati, con indicazione dei relativi importi e delle modalità di pagamento nonché gli estremi delle fatture intestate allo stesso genitore con applicazione dell'aliquota Iva agevolata al 4%.

Tale imposta andrà a costituire il credito d'imposta spettante al contribuente.

Come chiarito nella [circolare n. 12/E/2021](#), "il credito di imposta può essere fatto valere in sede di presentazione della prima dichiarazione dei redditi successiva all'acquisto, ovvero della dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui è stato effettuato l'acquisto stesso".

Pertanto, malgrado le istruzioni al rigo CR13 facciano riferimento agli acquisti 2021, in tale rigo possono essere indicati anche gli acquisti effettuati nel corso del 2022, purché entro il termine di presentazione della dichiarazione.

Tale credito d'imposta, pertanto, può essere recuperato tramite indicazione nella dichiarazione dei redditi 2022 relativa al 2021 (ovvero nel 730/2022 relativo al 2021) da compilare e presentare nei prossimi mesi, senza dover necessariamente attendere la presentazione della dichiarazione relativa al 2022 che sarà inoltrata all'Agenzia delle entrate solo il prossimo anno.

Sezione VI		Residuo precedente Dichiarazione	Credito anno 2021	di cui compensato nel Mod. F24	di cui compensato in atto
Credito imposte acquisto prima casa under 36	CR13	1	2	3	4
		.00	8.000,00	.00	.00

SEZIONE VI - PRIMA CASA UNDER 36					
G8	Acquisto prima casa under 36	1	2	3	4
	residuo precedente dichiarazione	.00	credito anno 2021	di cui compensato nel mod. F24	di cui compensato in atto
			8.000,00	.00	.00

L'informazione quotidiana, attenta e completa, disponibile gratuitamente

**NOTIZIE E APPROFONDIMENTI  
PER I PROFESSIONISTI DI TUTTA ITALIA**

Iscriviti alla mailing list e rimani informato su tutte le news

[www.ecnews.it](http://www.ecnews.it)



#### EDITORE E PROPRIETARIO

Gruppo Euroconference Spa  
Via E. Fermi, 11 - 37135 Verona

#### DIRETTORE RESPONSABILE

Fabio Garrini

#### DIREZIONE E COORDINAMENTO SCIENTIFICO

Fabio Garrini

#### COMITATO DI REDAZIONE

Luca Caramaschi      Sergio Pellegrino  
Fabio Landuzzi      Luigi Scappini  
Guido Martinelli

#### COLLABORATORI ESTERNI

Andrea Bonghi      Marco Peirolò  
Alessandro Bonuzzi      Leonardo Pietrobon  
Luigi Ferrajoli      Mara Pilla  
Fabio Giommoni      Maurizio Tozzi  
Paolo Meneghetti      Francesco Zuech  
Vittoria Meneghetti

#### REDAZIONE

Milena Martini e Chiara Ridolfi

#### SERVIZIO CLIENTI

Per informazioni sull'abbonamento scrivere a:  
[circolari@euroconference.it](mailto:circolari@euroconference.it)

#### SITO INTERNET

Per informazioni e ordini:  
[www.euroconference.it/editoria](http://www.euroconference.it/editoria)

#### PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

Settimanale  
Vendita esclusiva per abbonamento  
Pubblicazione telematica

#### ABBONAMENTO ANNUALE 2022

Euro 220,00 Iva esclusa

I numeri arretrati sono disponibili nell'area riservata, accessibile tramite le proprie credenziali dal [link: http://www.euroconference.it/area\\_riservata\\_login](http://www.euroconference.it/area_riservata_login).

In caso di smarrimento delle *password* è possibile utilizzare la funzionalità "Hai dimenticato la password?" disponibile nella pagina di login.

Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001  
Iscrizione ROC 13 marzo 2017 n.28049

ISSN: 2039-9618

Per i contenuti di "La circolare tributaria" Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Gruppo Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference Spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.